

CONTABILIZAÇÃO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E A QUALIDADE DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Roberto Biava Júnior

Professor do Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária da Universidade de São Paulo (USP). Professor de Contabilidade Tributária na Universidade Presbiteriana Mackenzie. Doutor e Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela USP.

Artigo recebido em 07.10.2024 e aprovado em 14.10.2024.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 ICMS substituição tributária: aspectos jurídicos deste instituto 3 Referencial teórico: ICMS substituição tributária: principais aspectos da contabilização pelo contribuinte substituto (indústria) 4 Referencial teórico: ICMS substituição tributária: principais aspectos da contabilização pelo contribuinte substituído (atacadista) 5 Resultados/conclusões: Qual a melhor forma de contabilização para o contribuinte substituto e substituído? 6 Referências.

RESUMO: O artigo aborda a contabilização do ICMS substituição tributária (ICMS-ST) nas demonstrações financeiras das empresas. O objetivo é discutir a prática contábil mais adequada para registrar o ICMS-ST, levando em consideração as definições tributárias e a qualidade da informação nas demonstrações contábeis, atendendo aos interesses de diversos usuários da informação contábil, como o governo, o mercado, investidores e pesquisadores. As principais questões de pesquisa levantadas são: "As formas usualmente utilizadas pelas empresas para contabilização do ICMS substituição tributária podem distorcer as demonstrações contábeis? Qual a melhor forma de contabilização do ICMS substituição tributária para os contribuinte substituto e substituído?" A base teórica é interdisciplinar, combinando contabilidade tributária e financeira. O estudo conclui que as práticas de contabilização comumente adotadas podem distorcer as demonstrações financeiras, especialmente a Demonstração de Resultado do Exercício (DRE). Para mitigar essas distorções, o artigo propõe duas formas de contabilização – uma para o contribuinte substituto e outra para o substituído –, com o objetivo de melhorar a evidenciação e a divulgação nas demonstrações financeiras; melhorar a padronização e a comparabilidade das demonstrações; proporcionar futuras pesquisas quantitativas mais precisas a respeito da tributação.

PALAVRAS-CHAVE: ICMS substituição tributária. Demonstrações financeiras. Qualidade da informação contábil. Demonstração de Resultados do Exercício (DRE). Demonstração do Valor Adicionado (DVA).

ACCOUNTING FOR ICMS TAX SUBSTITUTION AND THE QUALITY OF ACCOUNTING INFORMATION IN FINANCIAL STATEMENTS

CONTENTS: 1 Introduction 2 ICMS substitution tax: legal aspects of this institute 3 Theoretical framework: ICMS substitution tax: main aspects of accounting by the substitute taxpayer (industry) 4 Theoretical framework: ICMS substitution tax: main aspects of accounting by the substituted taxpayer (wholesaler) 5 Results/conclusions: What is the best form of accounting for the substitute and replaced taxpayer? 6 References.

ABSTRACT: The article discusses the accounting for ICMS Substitution Tax (ICMS-ST) in companies' financial statements. The objective is to discuss the most appropriate accounting practice for recording ICMS-ST, taking into account tax definitions and the quality of information in the financial statements, meeting the interests of various users of accounting information, such as the government, the market, investors and researchers. The main research questions raised are: "Can the methods usually used by companies to account for ICMS substitution tax distort the financial statements? What is the best way to account for ICMS substitution tax for the substitute and replaced taxpayer?" The theoretical basis is interdisciplinary, combining tax and financial accounting. The study concludes that commonly adopted accounting practices can distort the financial statements, especially the Income Statement (DRE). To mitigate these distortions, the article proposes two forms of accounting – one for the substitute taxpayer and another for the replaced taxpayer – with the aim of improving disclosure and disclosure in the financial statements; improving the standardization and comparability of the statements; provide future, more accurate quantitative research on taxation.

KEYWORDS: ICMS tax substitution. Financial statements. Quality of accounting information. Income Statement (DRE). Statement of Value Added (DVA).

1 INTRODUÇÃO

O tema do presente trabalho é o relativo às formas de contabilização do ICMS substituição tributária (ICMS-ST) nas demonstrações financeiras que podem ser adotadas pelas empresas (contribuintes substitutas e substituídas).

O artigo tem por objetivo propor a melhor prática contábil para a contabilização do ICMS-ST, considerando as definições tributárias sobre este instituto, a qualidade da informação nas demonstrações contábeis, bem como procurando conciliar o nível de interesse e detalhamento dos usuários da informação

contábil (fisco-governo, mercado e investidores, pesquisadores) do ponto de vista da contabilidade tributária e financeira.

As questões de pesquisa propostas e que serão abordadas neste estudo são:

As formas usualmente utilizadas pelas empresas para contabilização do ICMS substituição tributária podem distorcer as demonstrações contábeis?

Qual a melhor forma de contabilização do ICMS substituição tributária para o contribuinte substituto e substituído?

O método de pesquisa consistiu em verificar as principais formas de contabilização do ICMS substituição tributária na prática empresarial e na literatura (teoria), contrapondo o entendimento/interpretação jurídica deste instituto na contabilidade tributária (quanto a seu impacto na forma de contabilização do ICMS-ST) com o entendimento/interpretação estritamente contábil (contabilidade financeira).

Por fim, nos resultados e conclusões do trabalho são ressaltadas as implicações/contribuições de uma busca por excelência e melhoria das práticas de contabilidade do ponto de vista: (a) da melhor qualidade da informação contábil nas demonstrações financeiras; (b) da necessidade/interesse de informação dos usuários da informação contábil (fisco-governo, mercado/investidores e pesquisadores); (c) da necessidade de futuras pesquisas contábeis quantitativas em matéria de tributação e carga tributária.

2 ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: ASPECTOS JURÍDICOS DESTE INSTITUTO

O ICMS tem previsão direta na Constituição Federal por meio do inciso II do art. 155, que assim o denomina: "imposto 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". Os contornos de sua sistemática de tributação foram estabelecidos nacionalmente pela Lei Complementar 87/1996 (conhecida por "Lei Kandir"), que além de prever os regramentos gerais para o regime normal de apuração, previu excepcionalmente a possibilidade da adoção do regime de substituição tributária.

Em sua configuração normal do regime periódico de apuração (não cumulativo, que implica a sistemática de débitos e créditos), o ICMS é considerado um imposto de vendas (ou saídas, em geral) sobre o valor acrescido, entendendo-se como valor acrescido "a diferença entre o valor dos bens e serviços produzidos, diminuído do valor dos bens e serviços adquiridos para o emprego no processo

de produção", conforme nos aponta Alcides Jorge Costa (1979, p. 23-26). Assim, num imposto sobre vendas do tipo valor acrescido, sempre se deduz das vendas o valor das matérias-primas da produção (COSTA, 1979). Para fins de cálculo, podemos dizer que o ICMS (no regime normal, não cumulativo) é calculado pelo método da subtração imposto sobre imposto, "onde o valor acrescido obtém-se deduzindo do imposto a pagar o imposto que incidiu sobre os bens adquiridos no mesmo período" (COSTA, 1979).

Dessa forma, a tributação plurifásica não cumulativa implica que a cada etapa econômica seja deduzida a tributação das transações anteriores, recolhendo-se, a cada etapa o valor acrescido, de modo que, idealmente, a carga tributária suportada pelo consumidor final (somatória dos recolhimentos durante a cadeia, que deveria corresponder à alíquota aplicável na venda ao consumidor) reflita a sua capacidade contributiva manifestada pelo ato do consumo, como bem pontua Luís Eduardo Schoueri (2011, p. 366).

Todavia, existe a possibilidade, nos impostos sobre o valor acrescido, de a cobrança se dar apenas na fase do ciclo de produção (e não se dar no ciclo do atacado e do varejo). Como pontua Alcides Jorge Costa (1979, p. 26), o ICMS em sua sistemática não cumulativa (débito e crédito) abrange a produção (indústria), atacado e varejo. Já a substituição tributária é uma forma de tributação monofásica, e que abrange a produção (indústria), mas que considera para fins de base de cálculo os valores agregados pelo atacado e pelo varejo. Na sistemática da substituição tributária, o imposto é todo recolhido na indústria ou no importador, considerando-se como base de cálculo o preço de venda previsto ao consumidor final, não implicando créditos para o adquirente das mercadorias.

A substituição tributária das operações subsequentes (também denominada substituição tributária "para frente") é um regime de apuração do ICMS, pelo qual a responsabilidade pelo imposto devido em relação às operações, é atribuída originalmente a outro contribuinte, antes da ocorrência dos fatos geradores futuros. No dizer de Hugo de Brito Machado (2001, p. 64), "na denominada substituição tributária para frente tem-se a atribuição de responsabilidade ao industrial, ou distribuidor, pelo pagamento do ICMS cujo fato gerador deve ocorrer posteriormente, porque consiste em uma operação subsequente".

A substituição tributária no ICMS, que ocorre em relação às operações subsequentes, é caracterizada pela atribuição a determinados contribuintes, chamados de "contribuintes substitutos" (normalmente o primeiro na cadeia de comercialização: o fabricante ou o importador) da responsabilidade pelo pagamento do imposto incidente nas saídas subsequentes com a mercadoria, até sua saída destinada a consumidor final. Ou seja, "na substituição tributária para frente, o

fato gerador, que numa operação normal (sem substituição) ocorreria somente no momento da saída da mercadoria do estabelecimento nas operações subsequentes, passa a ocorrer no início do ciclo econômico" (ÁVILA, 2006).

A sistemática da substituição tributária tem previsão constitucional, conforme o § 7º do art. 150 da CF/1988:

Art. 150

[...]

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993)

Por sua vez, segundo a alínea "b" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal cabe à lei complementar dispor sobre a substituição tributária do ICMS. A lei complementar que rege as disposições gerais do ICMS e dispõe sobre as regras gerais da substituição tributária aplicável a todos os Estados é a Lei Complementar 87/1996, conhecida por "Lei Kandir".

Por sua vez, o *caput* do art. 6º da Lei Complementar 87/1996 prevê:

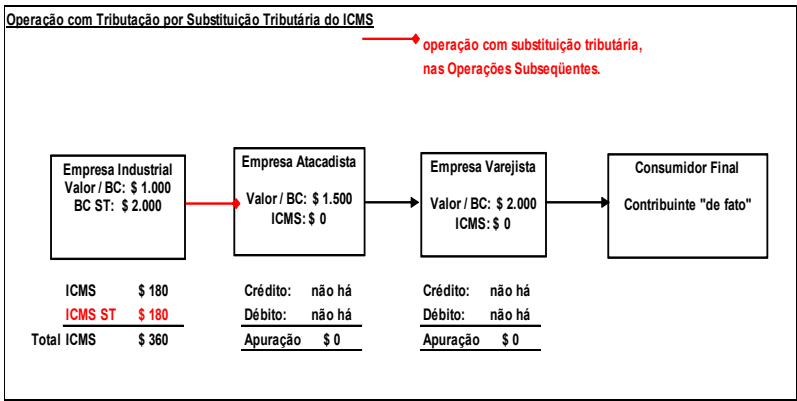
Art. 6º – Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

Os critérios de fixação da base de cálculo da substituição tributária têm por objetivo prever o preço final da mercadoria ao consumidor final. Para tanto, são utilizadas algumas regras de fixação de base de cálculo que variam de produto a produto, e cujas regras gerais estão determinadas no art. 8º da Lei Complementar 87/1996.

Na prática, a indústria ou importador recolhe o imposto devido pelo produto, calculado sobre o preço final estimado, que chegará ao consumidor final, após todo o percurso da cadeia comercial. Assim, ocorre uma antecipação do imposto, cobrado antes da ocorrência dos fatos geradores futuros (circulação das mercadorias nas etapas seguintes).

Apresenta-se um exemplo, supondo a venda da indústria para o atacadista, com base de cálculo (preço de venda previsto do varejista ao consumidor final) de R\$ 2.000,00, e valor de operação de R\$ 1.000,00 (na venda da indústria), conforme a figura ilustrativa abaixo:

Figura 1: Substituição tributária – venda da indústria para o atacadista, com base de cálculo ST (Preço de venda previsto ao consumidor final de R\$ 2.000,00), e valor de operação de R\$ 1.000,00



Desta forma, todas as etapas posteriores na cadeia comercial desse produto serão realizadas pelos contribuintes substituídos (em geral, por comerciantes atacadistas e varejistas), que não terão mais que recolher nenhum imposto, uma vez que já foi recolhido na origem.

Portanto, do ponto de vista jurídico, a substituição tributária cria dois regimes jurídicos distintos de contribuintes do ICMS:

- contribuinte substituto (§ 7º do art. 150 da CF/1988 c/c art. 6º da Lei Complementar 87/1996) é aquele que a legislação tributária determina como responsável pelo recolhimento antecipado do imposto (ICMS) devido nas operações subsequentes com a mercadoria até que o produto chegue ao consumidor final (em geral, o industrial ou o importador), devendo recolher o ICMS próprio relativo às suas próprias operações, bem como o ICMS substituição tributária devido nas operações seguintes a serem realizadas pelos contribuintes substituídos subsequentes (em geral, comerciantes atacadistas ou varejistas). O contribuinte substituto cobra no preço do contribuinte substituído, por meio da nota fiscal, o imposto retido por substituição, que vem destacado em campo apartado na nota fiscal de saída da mercadoria, em separado do campo do ICMS próprio do contribuinte substituído;
- contribuinte substituído (em geral o comerciante atacadista ou varejista) é aquele que realizará o fato gerador futuro do ICMS nas operações subsequentes, cujo imposto já foi cobrado anteriormente do contribuinte

substituto, e por isto a legislação tributária o dispensa de qualquer recolhimento, uma vez que foi atribuída ao contribuinte substituto a obrigação tributária principal. Embora o contribuinte substituído não tenha mais imposto (ICMS) a pagar, continua sendo contribuinte do ICMS, devendo cumprir normalmente suas obrigações acessórias, como, por exemplo, a emissão de nota fiscal da saída dessas mercadorias, escrituração daquela nos seus livros fiscais, dentre diversas outras.

Dados os contornos gerais da substituição tributária no ICMS, o presente artigo passará a analisar as formas de contabilização da substituição tributária no ICMS, tanto em relação aos substitutos tributários (caso das empresas industriais) como em relação aos contribuintes substituídos (por exemplo, empresas atacadistas).

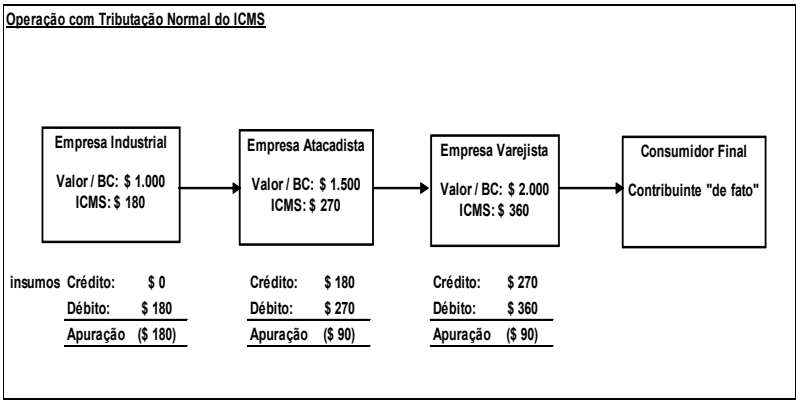
3 REFERENCIAL TEÓRICO: ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: PRINCIPAIS ASPECTOS DA CONTABILIZAÇÃO PELO CONTRIBUINTE SUBSTITUTO (INDÚSTRIA)

O objetivo neste item é demonstrar como a sistemática de tributação da substituição tributária do ICMS é captada pelas demonstrações contábeis (balanço patrimonial, demonstração de resultados do exercício, demonstração do valor adicionado), fazendo-se inicialmente um comparativo da contabilização normal do ICMS (regime periódico de apuração – RPA – de débito e crédito) com a contabilização do ICMS na sistemática da substituição tributária.

Sabe-se que na contabilidade tributária tradicional do ICMS (em sua forma de apuração normal – RPA) há o direito de crédito do ICMS por parte dos adquirentes (o que no direito tributário recebe a nomenclatura de "princípio da não cumulatividade"), uma vez que o ICMS é um tributo sobre o consumo recuperável (do ponto de vista do adquirente que irá realizar novas operações com aquelas mercadorias ou insumos).

Desta forma, exemplificando: numa venda da indústria ao comércio de um produto pelo valor de R\$ 1.000,00 (que posteriormente será revendido por R\$ 1.500,00) e alíquota de ICMS de 18%:

Figura 2: Operação normal do ICMS: débitos e créditos



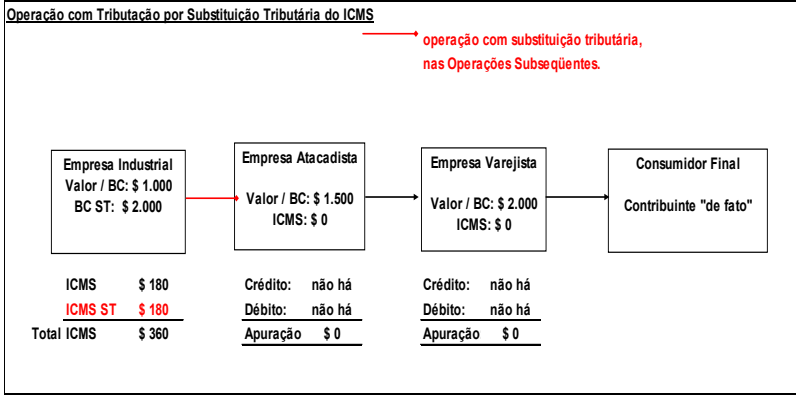
Neste caso, adotando-se o tratamento contábil tributário normalmente aceito por grande número de autores (REZENDE; PEREIRA; DE ALENCAR, 2010, p. 81-83; FORMIGONI; NISHIMURA; BIAVA, 2002, p. 66-68; OLIVEIRA, 2013, p. 133-134; ANDRADE; LINS; BORGES, 2013, p. 114-116; REIS; GALLO; PEREIRA 2012, p. 151-152) e na prática contábil empresarial, a contabilidade do adquirente deverá registrar em estoques o valor de R\$ 820,00 e reconhecer um crédito de ICMS de R\$ 180,00, conforme figura e quadro exemplificativos abaixo:

Quadro 1 – Contabilização do ICMS normal – RPA: venda da indústria ao atacadista

a) indústria: (i) registra o valor total da NF de venda (debita caixa/bancos de R\$ 1.000 e credita receita de venda de \$ 1.000); (ii) registro de despesa de ICMS (debita despesa ICMS próprio de R\$ 180 e credita ICMS a pagar);
b) comerciante: na aquisição*: (i) registra aquisição da mercadoria como estoque de \$ 820 e crédito de ICMS de \$ 180 (debita estoque de \$ 820, debita ICMS a compensar de \$ 180 e credita caixa/bancos de \$ 1.000); na venda a posterior: registra venda de \$ 1.500 (debita caixa/bancos e credita receita de vendas); (ii) registro de despesa de ICMS (debita despesa ICMS próprio de R\$ 270 e credita ICMS a pagar de R\$ 270); (iii) baixa estoque (debita CMV e credita estoque em \$ 820); (iv) compensa o ICMS a pagar com o crédito de ICMS* (credita ICMS a compensar de \$180 e debita ICMS a pagar de \$ 180, restando saldo de \$ 90 a recolher).
*OBS.: Veja que o adquirente tem direito ao crédito de ICMS das mercadorias adquiridas de \$ 180 para abater do ICMS devido em suas vendas de \$ 270, pagando efetivamente \$ 90.

Por sua vez, analisemos agora a contabilização pela sistemática da substituição tributária do ICMS, em exemplo em que o produto é vendido pela indústria ao atacadista por R\$ 1.000,00 e com base de cálculo da substituição tributária (preço de venda previsto do varejista ao consumidor final) de R\$ 2.000,00, sendo o preço composto por: (a) R\$ 820,00 pelo valor da mercadoria sem os impostos; (b) R\$ 180,00 do ICMS, por dentro, na operação própria; (c) adicionalmente R\$ 180,00 de ICMS substituição tributária (por fora), com o valor total de nota fiscal de R\$ 1.180,00:

Figura 3: Operação com substituição tributária do ICMS: não há créditos aos adquirentes



Segundo Ariovaldo do Santos (2007, p. 185) “existem diversas alternativas para a contabilização do ICMS em regime de substituição tributária [...] entretanto, [...] apenas as duas que são mais utilizadas e aceitas no Brasil”.

Vejamos a contabilização do exemplo acima (em referência à contabilização do substituto tributário):

Quadro 2 – Contabilização do ICMS-ST (“para frente”): venda da indústria ao atacadista

a) indústria (substituto tributário): (i) registra o valor total da NF de venda no resultado (debita caixa/bancos de R\$ 1.180 e credita receita de venda de \$ 1.180); (ii) registro de despesa de ICMS e ICMS-ST (debita despesa ICMS próprio de R\$ 180 e credita ICMS a pagar e em seguida, e debita despesa ICMS-ST de \$ 180 e credita ICMS substituição a recolher);
OU

(i) registra o valor total da NF de venda mais ICMS-ST (debita caixa/bancos de R\$ 1.180 e credita receita de venda de \$ 1.000 e credita ICMS substituição a recolher de \$ 180); (ii) registro de despesa de ICMS (debita despesa ICMS próprio de R\$ 180 e credita ICMS a pagar).

b) comerciante (substituído tributário): na aquisição: (i) registra custo de mercadoria de \$ 1.180 (debita estoque e credita caixa/bancos); na venda a posterior: registra venda de \$ 1.500 (debita caixa/bancos e credita receita de vendas); (ii) baixa estoque (debita CMV e credita estoque em \$ 1.180);

OU

(i) registra custo de mercadoria de \$ 820 reconhecendo um ICMS a apropriar** – da operação da atacadista – de \$ 270 (\$ 180 ICMS + \$ 90 ICMS-ST) e um ICMS a repassar de \$ 90 – da operação subsequente da varejista (debita estoque \$ 820, debita ICMS a apropriar \$ 270, debita ICMS a repassar \$ 90 e credita caixa/bancos de \$ 1.180); na venda a posterior: registra venda de \$ 1.500 (debita caixa/bancos \$ 1.500, credita receita de vendas \$ 1410 e credita ICMS a repassar \$ 90); (ii) baixa estoque (debita CMV e credita estoque em \$ 820); (iii) reconhece a despesa de ICMS do atacadista (debita despesa de ICMS de \$ 270 e credita ICMS a apropriar de \$ 270).

*OBS.: Veja que o adquirente não tem nenhum crédito de ICMS, mas também nenhum débito de ICMS adicional.

** Contabilização do contribuinte substituído com reconhecimento do ICMS na DRE, conforme sugerido por Pêgas (2023, p. 156-258) e Santos (2007, p. 189-193).

Abaixo, para fins didáticos e de maior clareza, demonstramos as duas formas retromencionadas de contabilização do ICMS substituição tributária para o substituto tributário (caso de uma indústria):

Quadro 3 – Substituto tributário – 1ª forma contabilização ICMS-ST

Exemplo de contabilização da venda <u>com ICMS-ST</u> :		
1. Momento da venda e apropriação da receita (ICMS-ST como integrante da Rec. Bruta)		
D – Clientes ou Caixa/Bancos		1.180,00
C - Receita de vendas (incidência de ICMS + ICMS-ST na Rec.Bruta)		1.180,00
2. Reconhecimento apenas da “Despesa” de ICMS próprio (conta redutora de resultado)		
a)	D – Despesa de ICMS despesa (Resultado)	180,00
	C – ICMS a pagar (Passivo)	180,00
b)	D – Despesa de ICMS –ST (Resultado)	180,00
	C – ICMS Substituição a Recolher (Passivo)	180,00

Quadro 4 – Substituto tributário – 2ª forma contabilização ICMS-ST

Exemplo de contabilização da venda com ICMS-ST:	
1. Momento da venda e apropriação da receita (ICMS-ST "fora" da Rec. Bruta)	
D – Clientes ou Caixa/Bancos	1.180,00
C – ICMS Substituição a Recolher (Passivo)	180,00
C – Receita de vendas (incidência de ICMS + ICMS-ST "por fora")	1.000,00
2. Reconhecimento apenas da "Despesa" de ICMS próprio (conta redutora de resultado)	
D – Despesa de ICMS despesa (Resultado)	180,00
C – ICMS a pagar (Passivo)	180,00

No exemplo acima, foram apresentadas as duas principais formas de contabilização do contribuinte substituto. Também discutiremos as duas formas de contabilização do contribuinte substituído (conforme Quadro 2).

A grande diferença para o contribuinte substituto entre a primeira alternativa e a segunda alternativa está na inclusão ou não do ICMS recolhido segundo o regime de substituição tributária no valor do faturamento bruto (ou na receita bruta, conforme a forma de contabilização).

Isto implica algumas diferenças entre as duas formas de contabilização (forma de contabilização "i" e forma de contabilização "ii") do substituto tributário na escrituração contábil:

- a) lançamentos contábeis: (i) os valores de ICMS-ST são lançados na DRE – conta redutora de impostos e no passivo ou (ii) os valores de ICMS-ST são lançados diretamente no passivo, sem transitar por resultado (DRE);
- b) razão contábil: (i) as vendas brutas estão contabilizadas com ICMS-ST; a conta redutora da DRE (ICMS substituição tributária) acumula saldos anuais; ou (ii) os valores de ICMS-ST estão identificados "um a um" no razão contábil do passivo (ICMS substituição tributária a recolher) – mas o saldo da conta é "finalizado" após cada período mensal, por conta do pagamento mensal do ICMS.

Também essas diferenças entre as duas formas de contabilização implicam algumas diferenças nas demonstrações financeiras, com exceção do balanço patrimonial (que em ambas as formas de contabilização permanece ao final o mesmo):

- a) na Demonstração de Resultados do Exercício (DRE): (i) havendo a inclusão do ICMS-ST no faturamento bruto, deverá aparecer a conta dedutora de "ICMS-ST" (compreendida entre as contas de impostos sobre vendas ou antes destas), ou (ii) já se registrará o faturamento sem a inclusão do valor pago a título de substituição tributária, não havendo então necessidade dessa conta dedutora entre as contas de impostos sobre vendas;
- b) na Demonstração do Valor Adicionado (DVA): (i) havendo a inclusão do ICMS-ST nas receitas de vendas de mercadoria, deverão os valores de ICMS-ST ser considerados nos "impostos, taxas e contribuições" para fins de distribuição do valor adicionado, ou (ii) já se registrarão as receitas de vendas de mercadoria sem a inclusão do valor pago a título de substituição tributária, não devendo, a princípio, então os valores de ICMS-ST serem considerados nos "impostos, taxas e contribuições" para fins de distribuição do valor adicionado (SANTOS, 2007, p. 187).

Todavia, no **Manual de contabilidade societária**, Iudicibus, Martins, Gelbecke e Santos (2022, p. 436-437), ao tratarem da Demonstração do Valor Adicionado, aconselham que independentemente da forma de contabilização que conste na Demonstração de Valor Adicionado (do responsável pelo recolhimento), seja informado na DVA o imposto total devido (ou seja, considerando a substituição tributária). Assim, o valor da receita de vendas de mercadorias deve ser lançado com o valor do ICMS substituição tributária; de modo que conste o valor do ICMS-ST na distribuição de valor adicionado na rubrica de impostos, taxas e contribuições.

Abaixo, para fins didáticos e de maior clareza, apresentamos a Demonstração de Resultados do Exercício (DRE) para as duas formas retromencionadas de contabilização do ICMS substituição tributária para o substituto tributário:

Quadro 5 – Substituto tributário – ICMS-ST nas demonstrações contábeis

<u>- Demonstração de Resultados – DRE</u>	1ª Forma	2ª Forma
RECEITA BRUTA DE VENDAS	\$ 1.180	\$ 1.000
(-) ICMS SOBRE VENDAS	\$ 180	\$ 180
(-) ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA*	\$ 180	Não Contabilizado
(-) OUTROS TRIBUTOS SOBRE VENDAS (PIS-COFINS)	N/A	N/A
(=) RECEITA LÍQUIDA DE VENDAS	\$ 820	\$ 820

* SÓ APARECERÁ NA 1ª FORMA DE CONTABILIZAÇÃO.

Veja que no quadro ao lado, incluímos o ICMS-ST dentre os impostos incidentes sobre vendas. Por outro lado, Reis, Gallo e Pereira (2012, p. 159-161) também entendem que o ICMS-ST deve ser contabilizado transitando pelo resultado (DRE), mas dentro da rubrica de faturamento bruto (que antecede a receita bruta de vendas), sendo deduzido, de modo a se obter a receita operacional bruta, antes da dedução do ICMS próprio. Desta forma, na forma de contabilizar sugerida por esses autores, o ICMS substituição tributária não faria parte da "receita bruta de vendas", mas seria demonstrado na DRE como uma dedução do faturamento bruto antes de se chegar na "receita bruta de vendas".

Em nossa opinião, a segunda forma de contabilização do substituto tributário ao retirar o ICMS-ST da DRE acaba por contemplar estritamente o conceito jurídico de substituição tributária (conforme discutido no item 2) em detrimento da lógica econômica da contabilidade, na medida em que o ICMS-ST é um imposto que é imputado juridicamente ao contribuinte substituído (atacadista e varejista), mas que, por questão de responsabilidade legal, é pago pelo contribuinte substituto (indústria). Em nossa opinião, essa forma de contabilização, caso fosse adotada, teria que ser necessariamente integrada com a segunda forma de contabilização em que o contribuinte substituído reconhecesse o ICMS a ser apropriado, sob pena do ICMS-ST não aparecer (não ser evidenciado) nem nas DREs do contribuinte substituto, nem nas do contribuinte substituído.

4 REFERENCIAL TEÓRICO: ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: PRINCIPAIS ASPECTOS DA CONTABILIZAÇÃO PELO CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO (ATACADISTA)

Passemos a tratar agora das duas principais formas de contabilização do substituído tributário (caso por exemplo, dos grandes atacadistas que possuem muitos produtos na sistemática de substituição tributária).

Reis, Gallo e Pereira (2012, p. 159-161), assim como a maioria dos autores de contabilidade tributária, entendem que o substituído tributário deve contabilizar o ICMS substituição tributária integralmente dentro dos estoques, uma vez que não haverá possibilidade de creditamento das operações anteriores.

Por sua vez, quanto à primeira forma de contabilização do substituído (por exemplo: empresa atacadista), conforme já vislumbrado no Quadro 2, o adquirente (comerciante), regra geral, terá que registrar todo o ICMS (próprio e substituição tributária) como custo, ou seja, fazer o registro de estoques de R\$ 1.180,00, já que não terá nenhum crédito a ser utilizado na operação seguinte (mas em contrapartida, não terá mais nenhum imposto de ICMS a pagar nas operações seguintes).

Este entendimento acaba sendo reforçado pelas próprias normas contábeis, pois, de acordo com o CPC 16 – Estoques –, especialmente no seu item 11, “o custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços”.

Dessa forma, pelo fato de ser o ICMS substituição tributária um tributo não recuperável junto ao Fisco estadual, a aplicação literal do item 11 do CPC 16 – Estoques – levaria ao entendimento de que esse tributo deve ser agregado ao valor do custo dos estoques.

Logo, como se vê, o ICMS próprio e o ICMS-ST, quando da adoção da sistemática da substituição tributária, se transformam ambos em custos ao adquirente da mercadoria (no exemplo, do atacadista que adquire do industrial), sendo, portanto, o custo de tais tributos incorporados diretamente aos estoques, quando da aquisição, e depois lançados como CMV (Custo da Mercadoria Vendida), quando da venda futura. Por outro lado, os adquirentes (atacadistas e varejistas) não terão mais desembolsos com o recolhimento do ICMS em suas operações de saídas de mercadorias (aqui compreendidas as vendas de mercadorias).

Todavia, há alguma divergência quanto à contabilização do contribuinte substituído, uma vez que há contabilistas – conforme sugerem Pêgas (2023, p. 156-258) e Santos (2007, p. 189-193) – que entendem que há necessidade de que na contabilização do contribuinte substituído haja reconhecimento do ICMS na demonstração de resultados do exercício (DRE), inclusive, para os contribuintes substituídos (caso das empresas atacadistas que tenham muitos produtos na substituição tributária).

Paulo Henrique Barbosa Pêgas (2023, p. 156-258) entende que no que se refere à contabilidade da empresa substituída, especialmente se tratando de grandes estabelecimentos comerciais – atacadistas e varejistas –, “o não registro do ICMS a recuperar, do ICMS a pagar, e principalmente, do ICMS sobre vendas do resultado poderia causar perda de qualidade na informação da empresa substituída [...] e a omissão da parcela do ICMS pago na aquisição da mercadoria pode distorcer a informação transmitida pela DRE”.

Esta segunda forma de contabilização do contribuinte substituído já foi demonstrada no final do Quadro 2 (*vide* item 3).

Dessa forma, podemos construir um quadro comparativo, nos moldes propostos por Santos (2007, p. 191), para a demonstração de resultados do exercício do contribuinte substituído pelas duas formas de contabilização do Quadro 2:

Quadro 6 – Substituído tributário (atacadista) – ICMS-ST nas demonstrações contábeis

- Demonstração de Resultados – DRE	1ª Forma	2ª Forma
<u>RECEITA BRUTA DE VENDAS</u>	\$ 1.500	\$ 1.410**
<u>(-) ICMS SOBRE VENDAS*</u>	0	\$ 270
<u>(-) CMV</u>	\$ 1.180	\$ 820
<u>(=) LUCRO BRUTO</u>	\$ 320	\$ 320

* ICMS na DRE: só aparecerá na segunda forma de contabilização.

**O ICMS de \$ 90 deverá ser repassado ao próximo contribuinte substituído (varejista).

Como vemos, na contabilização do ICMS no regime de substituição tributária pelo substituído tributário (caso dos grandes atacadistas) há grandes diferenças nas demonstrações contábeis/financeiras, especialmente na DRE, sendo que a maioria das empresas adota a primeira forma de contabilização (mais simplificada – todo o ICMS é integrado ao custo dos estoques) e poucas empresas adotam a segunda forma de contabilização (em que fica evidenciado o ICMS devido economicamente pela Entidade – embora este tenha já sido recolhido pela indústria).

Conforme menção na introdução do antigo CPC R1 – Pronunciamento Conceitual Básico (que foi revogado pela versão R2) –, as “Demonstrações Contábeis elaboradas dentro do que prescreve esta Estrutura Conceitual objetivam fornecer informações que sejam úteis na tomada de decisões econômicas e avaliações por parte dos usuários em geral”, e, dentre estas decisões econômicas, mencionava expressamente a determinação de “políticas tributárias”.

Frise-se ainda que a relevância é uma das características qualitativas fundamentais da informação contábil-financeira, havendo necessidade de que as informações que façam diferença para a decisão do usuário (no caso, a forma de contabilização da substituição tributária pode alterar a evidenciação de receitas e custos nas demonstrações contábeis) sejam fidedignamente representadas, especialmente se tratando de informações que tenham materialidade (cuja divulgação distorcida altere a informação e possa influenciar a decisão dos usuários):

CPC R2 – Estrutura Conceitual para relatório financeiro

[...]

2.4 Se informações financeiras devem ser úteis, elas devem ser relevantes e representar fidedignamente aquilo que pretendem representar. A utilidade das informações financeiras é aumentada se forem comparáveis, verificáveis, tempestivas e compreensíveis. [...]

Relevância

2.6 Informações financeiras relevantes são capazes de fazer diferença nas decisões tomadas pelos usuários. Informações podem ser capazes de fazer diferença em uma decisão ainda que alguns usuários optem por não tirar vantagem delas ou já tenham conhecimento delas a partir de outras fontes.

2.7 Informações financeiras são capazes de fazer diferença em decisões se tiverem valor preditivo ou valor confirmatório, ou ambos. [...]

Materialidade

2.11 A informação é material se a sua omissão, distorção ou obscuridade puder influenciar, razoavelmente, as decisões que os principais usuários de relatórios financeiros para fins gerais [...] tomam com base nesses relatórios, que fornecem informações financeiras sobre entidade específica que reporta. Em outras palavras, materialidade é um aspecto de relevância específico da entidade com base na natureza ou magnitude, ou ambas, dos itens aos quais as informações se referem no contexto do relatório financeiro da entidade individual. [...]

Isto demonstra a importância para a sociedade (investidores/mercado e pesquisadores), em geral, e não somente para os fiscos em conhecerem a carga tributária incidente sobre as empresas, o que demanda uma contabilidade tributária e financeira que tenha capacidade de evidenciar claramente as informações relativas aos tributos. Dessa forma, dentre as diversas possibilidades de contabilização do ICMS-ST deve-se buscar as que contribuem para maior evidenciação e *disclosure* das demonstrações financeiras.

Também no CPC R2 – Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro – é destacada uma característica qualitativa que melhora a utilidade da informação contábil, a comparabilidade:

As decisões dos usuários envolvem escolher entre alternativas, como, por exemplo, vender ou manter o investimento, ou investir em uma ou outra entidade que reporta. Consequentemente, informações sobre a entidade que reporta são mais úteis se puderem ser comparadas a informações similares sobre outras entidades

e a informações similares sobre a mesma entidade referentes a outro período ou a outra data.

[...]

Comparabilidade é a característica qualitativa que permite aos usuários identificar e compreender similaridades e diferenças entre itens.

[...].

De certo modo, em nossa opinião, entendemos que a escolha da forma de contabilização do ICMS substituição tributária deve proporcionar, na medida do possível, maior padronização e comparabilidade entre as demonstrações financeiras de diversas empresas, especialmente em relação à demonstração dos resultados do exercício DRE (as DREs das próprias empresas substitutas e substituídas devem ser comparáveis entre si, e também em relação às outras DREs de empresas que não possuam produtos na sistemática do ICMS-ST).

De certo modo, em nossa opinião, entendemos que a segunda forma de contabilização do contribuinte substituído apresenta: (a) maior evidenciação e *disclosure* das demonstrações financeiras, bem como maior relevância da informação aos usuários (concilia melhor o nível de interesse dos usuários e detalhamento da informação contábil ao fisco-governo, mercado e investidores, pesquisadores); (b) proporciona maior padronização e comparabilidade das demonstrações contábeis (quando a DRE de uma empresa atacadista com produtos no ICMS-ST é comparada com a DRE de uma empresa atacadista sem produtos no ICMS-ST); (c) permite, por meio da informação adicional gerada, pesquisas quantitativas mais precisas a respeito da tributação e da carga tributária.

Entendemos dessa forma que a discussão teórica sobre a melhor forma de contabilização do ICMS substituição tributária irá contribuir para futuras pesquisas. Isto porque as pesquisas quantitativas devem se embasar em dados homogêneos e comparáveis. A definição da forma adequada de contabilização do ICMS-ST permitirá um ganho de informação adicional, de modo que as pesquisas quantitativas sejam mais precisas a respeito da tributação, carga tributária e em relação a pesquisas na área econômica/contábil que utilizem as demonstrações contábeis.

5 RESULTADOS/CONCLUSÕES: QUAL A MELHOR FORMA DE CONTABILIZAÇÃO PARA O CONTRIBUINTE SUBSTITUTO E SUBSTITUÍDO?

Após esta análise dialética das possibilidades de contabilização do ICMS-ST, passemos a responder às nossas questões de pesquisa:

As formas usualmente utilizadas pelas empresas para contabilização do ICMS substituição tributária podem distorcer as demonstrações contábeis?

Qual a melhor forma de contabilização do ICMS substituição tributária para o contribuinte substituto e substituído?

Como vimos, especialmente nos itens 3 e 4, as diversas formas de contabilização do ICMS-ST atualmente adotadas pelas empresas, tanto do ponto de vista do contribuinte substituto como do ponto de vista do contribuinte substituído, podem distorcer as demonstrações financeiras, e, especialmente, a demonstração dos resultados do exercício (DRE) das entidades.

Em nosso entendimento, as formas de contabilização mais adequadas tanto do ponto de vista jurídico como do ponto de vista contábil (representam jurídica e economicamente a realidade da entidade) são as seguintes:

a) para o contribuinte substituto (a primeira forma de contabilização proposta no Quadro 2): transitando na conta de resultado (DRE) tanto o ICMS próprio como também o ICMS-ST. Desta forma é possível enxergar na DRE os valores tributários que incidiram nas operações com substituição tributária: seja o imposto próprio, seja o imposto recolhido como responsável tributário (a título de ICMS-ST). Esta forma de contabilização é mais fácil de conciliar a receita bruta com a receita de vendas da DVA;

b) para o contribuinte substituído (a segunda forma de contabilização proposta no Quadro 2): com o reconhecimento contábil do ICMS que seria devido pelo substituído (e que foi já pago pelo responsável tributário – substituto tributário) na demonstração de resultados do exercício (DRE), e pela contabilização dos estoques líquidos dos impostos (o CMV não contempla o valor do ICMS e do ICMS-ST). De qualquer forma, é necessário o aprofundamento em estudos futuros sobre como esta segunda forma de contabilização da DRE proposta para o contribuinte substituído seria tratada na DVA; pois haveria o risco de o ICMS ser demonstrado também pelo contribuinte substituído na distribuição de valor adicionado (rubrica de impostos, taxas e contribuições). No **Manual de contabilidade societária**, Iudícibus, Martins, Gelbcke e Santos (2022, p. 436-437), ao tratarem da Demonstração do Valor Adicionado,

aconselham que o imposto total devido (considerando o ICMS e a substituição tributária) seja atribuído à DVA da empresa substituta (indústria).

Entendemos que estas duas formas de contabilização são as que: (a) apresentam maior evidenciação e *disclosure* das demonstrações financeiras, bem como maior relevância da informação aos usuários (conciliam melhor o nível de interesse dos usuários e o detalhamento da informação contábil ao fisco-governo, mercado e investidores, pesquisadores); (b) proporcionam maior padronização e comparabilidade das demonstrações contábeis; e (c) permitirão, por meio da geração de informação de maior qualidade, proporcionar futuras pesquisas quantitativas mais precisas a respeito da tributação e da carga tributária, ou mesmo maior adequação das pesquisas na área econômica/contábil que utilizem as demonstrações financeiras.

Como estudos futuros, recomendamos que sejam realizadas pesquisas empíricas analisando as demonstrações financeiras (notadamente DREs e DVAs) publicadas de empresas abertas (de contribuintes substitutos e substituídos), para se avaliarem as práticas contábeis que estão sendo efetivamente utilizadas pelas companhias. Também será necessário um acompanhamento da implementação da legislação da reforma tributária, para verificar se haverá, ainda que de forma residual, a aplicação do regime de substituição tributária nos novos tributos sobre o consumo (IBS/CBS).

6 REFERÊNCIAS

ANDRADE, Euridice S. Mamede de; LINS, Luiz dos Santos; BORGES, Viviane Lima. **Contabilidade tributária: um enfoque prático nas áreas federal, estadual e municipal**. São Paulo: Atlas, 2013.

ÁVILA, Humberto. ICMS: substituição tributária no Estado de São Paulo; base de cálculo; pauta fiscal; competência legislativa estadual para devolver a diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante na pauta; exame de constitucionalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 124, 2006.

COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na lei complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

FORMIGONI, Henrique; NISHIMURA, Patrícia S.; BIAVA JÚNIOR, Roberto. **Contabilidade de tributos indiretos**. São Paulo: Mackenzie, 2022. (Coleção Conexão Inicial).

IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBCKE; Ernesto; SANTOS, Ariovaldo. **Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades – de acordo com as normas internacionais e do CPC**. São Paulo: Atlas, 2022.

MACHADO, Hugo de Brito. ICMS. A substituição tributária no ICMS e a questão do preço final. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 67, abr. 2001.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade tributária**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

PÊGAS, Paulo Henrique Barbosa. **Manual de contabilidade tributária**. 10. ed. Barueri: Atlas, 2023.

REIS, Luciano Gomes dos; GALLO, Mauro Fernando; PEREIRA, Carlos Alberto. *Manual de contabilização de tributos e contribuições sociais*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

REZENDE, Amaury; PEREIRA, Carlos Alberto; DE ALENCAR, Roberta Carvalho. **Contabilidade tributária**: entendendo a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas. São Paulo: Atlas, 2010.

SANTOS, Ariovaldo dos. **Demonstração do Valor Adicionado**: como elaborar e analisar a DVA. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.