

Análise da evidenciação contábil dos resultados no regime de ICMS substituição tributária

Auri Copetti (SEF/MG) - auri.copetti@fazenda.mg.gov.br

Fernando Cesar da Cunha Mattos (UFRJ) - fernando.mattos@fazenda.mg.gov.br

Claudio Antonio Paula (UFRJ) - klaudioap2000@gmail.com

Ruthberg dos Santos (UFRJ) - ruthberg@facc.ufrj.br

Resumo:

O substancial incremento da arrecadação do ICMS, o mais expressivo dos tributos de competência dos Estados e do Distrito Federal, tem relação direta com a implementação do regime de Substituição Tributária. Sob a ótica do ente tributante, esta técnica de tributação é uma poderosa ferramenta. Além de possibilitar a redução da sonegação, proporciona o aperfeiçoamento e a simplificação da sua administração, com a conseqüente redução dos custos de arrecadação por estar concentrada nos maiores contribuintes. Entretanto, entre os estudiosos na sua evidenciação contábil, observam-se divergências doutrinárias que se refletem nos lançamentos relativos ao ICMS e nas modificações que isto implica no valor dos Estoques. Este trabalho, caracterizado como descritivo e bibliográfico, com abordagem centrada nas operações sujeitas à substituição tributária progressiva do ICMS, destaca as principais diferenças existentes entre as práticas contábeis na evidenciação do imposto exigido por este regime, analisando seus reflexos qualitativos e quantitativos na Demonstração do Resultado.

Palavras-chave: ICMS substituição tributária. Legislação tributária. Evidenciação.

Área temática: Novas Tendências Aplicadas na Gestão de Custos

Análise da evidenciação contábil dos resultados no regime de ICMS substituição tributária

RESUMO

O substancial incremento da arrecadação do ICMS, o mais expressivo dos tributos de competência dos Estados e do Distrito Federal, tem relação direta com a implementação do regime de Substituição Tributária. Sob a ótica do ente tributante, esta técnica de tributação é uma poderosa ferramenta. Além de possibilitar a redução da sonegação, proporciona o aperfeiçoamento e a simplificação da sua administração, com a conseqüente redução dos custos de arrecadação por estar concentrada nos maiores contribuintes. Entretanto, entre os estudiosos na sua evidenciação contábil, observam-se divergências doutrinárias que se refletem nos lançamentos relativos ao ICMS e nas modificações que isto implica no valor dos Estoques. Este trabalho, caracterizado como descritivo e bibliográfico, com abordagem centrada nas operações sujeitas à substituição tributária progressiva do ICMS, destaca as principais diferenças existentes entre as práticas contábeis na evidenciação do imposto exigido por este regime, analisando seus reflexos qualitativos e quantitativos na Demonstração do Resultado.

Palavras-chave: ICMS substituição tributária. Legislação tributária. Evidenciação.

Área Temática: Novas Tendências Aplicadas na Gestão de Custos.

1 Introdução

A divulgação de informações, por parte das empresas, é fundamental para os seus usuários no processo da tomada de decisões. Assim, a evidenciação clara, objetiva e completa possibilita um maior grau de confiabilidade e segurança ao se decidir por uma alternativa em detrimento de outra.

Atualmente, o emprego do ICMS substituição tributária (ICMS/ST) apresenta tendência de contínuo crescimento, haja vista as suas inquestionáveis vantagens na arrecadação do imposto pelos Estados. Portanto, é fundamental uma reflexão sobre as repercussões geradas na contabilidade das empresas, conforme a forma de evidenciação adotada, verificando se a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) teria perda de qualidade das suas informações, de acordo com a forma adotada para a contabilização do imposto.

O presente trabalho está organizado da forma que se segue. Na próxima seção, descrevem-se brevemente os aspectos fundamentais da legislação tributária do ICMS. Não será tratado neste trabalho do imposto incidente sobre as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que estes estejam integrados ao ICMS, pois foge ao tema abordado. Entende-se ser importante, no entanto, analisar as principais características que compõem este tributo, particularmente acerca das operações relativas à circulação de mercadorias.

As seções seguintes abordam, paralelamente, a contabilização das operações não-sujeitas e sujeitas à substituição tributária progressiva, além da sua influência na apuração do lucro bruto e no Resultado dos contribuintes substituto e substituído. Ressalta-se que o foco do trabalho será no tocante ao tratamento contábil relativo ao ICMS/ST devido pelas subseqüentes operações do adquirente, uma empresa comercial.

Quanto aos aspectos metodológicos e meios de investigação, de acordo com a taxonomia desenvolvida por Vergara (2003, p. 46), esse estudo foi realizado através de uma pesquisa descritiva quanto aos fins, e bibliográfica quanto aos meios. Descritiva, pois buscou expor as características fundamentais do ICMS substituição tributária e a influência da sua

forma de evidenciação nos resultados. Bibliográfica, por se tratar de um estudo sistematizado, onde a fundamentação teórica foi realizada pela análise de várias abordagens de autores que tratam do assunto.

2 Dos aspectos fundamentais da legislação tributária do ICMS

A competência para a instituição do imposto foi atribuída aos Estados e ao Distrito Federal, conforme inciso II do artigo 155, devendo atender às disposições do § 2º do mesmo artigo da Constituição da República Federativa do Brasil (1988), tais como: não-cumulatividade, seletividade, hipóteses especiais de incidência e não incidência, dentre outras.

Em âmbito nacional, a Lei Complementar nº. 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), dispõe sobre as regras fundamentais do ICMS. Estabelece, dentre outras determinações: hipóteses de incidência e não-incidência, contribuintes, fatos geradores, base de cálculo, substituição tributária, etc. Por ser tributo de competência estadual, cada unidade da Federação, incluído o Distrito Federal, possui o seu próprio regulamento do ICMS.

No ensinamento de Mattos (2006, p. 19), o vocábulo “operações” foi utilizado nas normas do ICMS com a acepção de “atos ou fatos jurídicos [...] efetuados por comerciantes, industriais, produtores, [...], tudo relativo à circulação de mercadorias ou bens.”. Quanto ao significado de “circulação”, trata-se do aspecto dinâmico das “operações”, com as diversas mudanças de titularidade da mercadoria, desde a sua produção ou fabricação até o consumidor final.

Pode-se distinguir os seguintes critérios relativos ao ICMS: material, quantitativo, espacial, pessoal e temporal. O critério material é atribuído às operações relativas à circulação de mercadorias. Estas, no entendimento de Mattos (2006, p. 22) são bens móveis produzidos ou adquiridos habitualmente com intuito de revenda e lucro (negócios mercantis), considerando-se ocorrida a operação no momento da saída da mercadoria do estabelecimento do vendedor (critério temporal).

Analisando-se o aspecto pessoal do tributo, os Estados e o Distrito Federal são os sujeitos ativos, enquanto que os produtores, industriais e comerciantes, os sujeitos passivos.

Quanto ao critério espacial, são os limites geográficos das unidades da Federação. Entretanto, a legislação tributária estadual poderá extrapolar os seus limites territoriais mediante acordo específico, celebrado pelos Estados interessados.

A base de cálculo e a alíquota são componentes do critério quantitativo. Para Carrazza (2003, p. 105), a base de cálculo pode ser entendida como “o ponto de partida das operações matemáticas” que permitirá obter “a exata quantia de dinheiro a pagar” do tributo. De acordo com o artigo 13, inciso I, da LC nº. 87/96, a base de cálculo do ICMS é o valor da operação, no caso da saída de mercadoria do estabelecimento de contribuinte. Esta é a hipótese que interessa ao presente estudo. Porém, há outras elencadas.

Alíquota é o percentual determinado pela legislação, que, aplicado sobre a base de cálculo, determina o *quantum* do imposto. O Senado Federal, mediante as Resoluções nº. 22, de 19 de maio de 1989, e nº. 95, de 13 de dezembro de 1996, estabeleceu as alíquotas do ICMS nas operações interestaduais.

Mister se faz ressaltar que a LC nº. 87/96 estipula que o montante do próprio imposto integra a sua base de cálculo, constituindo o seu destaque no documento fiscal “mera indicação para fins de controle”.

2.1 Do princípio da não-cumulatividade do ICMS

O princípio da não-cumulatividade está previsto na Constituição da República Federativa do Brasil, em seu artigo 155, § 2º, inciso I, determinando que o ICMS “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de

mercadorias [...] com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

Da norma constitucional, depreende-se que o direito de utilização, como crédito, do montante do imposto pago nas operações anteriores não é mera faculdade outorgada ao contribuinte. É determinação que não se pode renunciar.

A não-cumulatividade, segundo Mattos (2006, p. 273), tornaria o ICMS um tributo teoricamente neutro nas fases de produção e circulação da mercadoria. A sistemática foi criada para transferir ao consumidor final, integral e unicamente, a carga total do imposto. As diversas etapas de circulação, desde a produção até o consumidor final, vão agregando valor à operação anterior. Ao final, o preço ao consumidor é o somatório dos montantes adicionados ao longo de toda a cadeia de produção e de circulação. No ensinamento de Carrazza (2003, p. 265), a compensação é realizada por meio da denominada “conta corrente fiscal”. Se devedor, o saldo deve ser recolhido em moeda pelo sujeito passivo ao tesouro estadual. Caso reste saldo credor, será transferido para o período ou períodos de apuração seguintes. Entretanto, na contabilidade tradicional, o tratamento é exatamente o inverso: o saldo credor apurado deve ser pago aos cofres estaduais, enquanto, caso apurado saldo devedor, este se transfere para o período de apuração seguinte.

2.2 Da substituição tributária na legislação do ICMS

Neste trabalho, quando se refere ao ICMS/ST, a sigla é utilizada para designar o imposto incidente nas operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária, relativamente às operações antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, sendo estas últimas o foco do trabalho. Quanto ao ICMS normal, ou próprio, trata-se do imposto devido pelas próprias operações do sujeito passivo.

A previsão legal da substituição tributária no ICMS foi estabelecida pela Lei Complementar nº. 87/96, em seu artigo 6º, com a redação dada pela Lei Complementar nº. 114, de 16 de dezembro de 2002.

De acordo com o referido diploma legal, a atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação às mercadorias previstas em lei de cada Estado. Quanto à adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais, dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados. Por sua vez, o Código Tributário Nacional dispõe que os Convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais.

O art. 9º da Lei Complementar nº. 87/96 determina que a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico, celebrado pelas unidades da Federação. Conforme o interesse dos envolvidos, estes acordos podem ser definidos como Convênios ou Protocolos ICMS. Outrossim, as unidades da Federação não são necessariamente signatárias de todos os dispositivos que tratam sobre a substituição tributária.

2.2.1 Da responsabilidade na substituição tributária

O regime jurídico-tributário de sujeição passiva por substituição tem como principal característica a atribuição ao substituto tributário de ser o responsável pelo cálculo, retenção (cobrança) e recolhimento aos cofres públicos do montante do imposto devido pelas operações de terceiro (antecedente, concomitante ou subseqüente) - contribuinte substituído. Este trabalho focará exclusivamente nas operações subseqüentes, ou seja, naquelas sujeitas à substituição tributária progressiva.

Sob o ponto de vista de Mattos (2006, p. 161), a responsabilidade tributária indireta por substituição está prevista no artigo 121 do Código Tributário Nacional. Acontece quando a obrigação atribuída ao responsável, sem estar revestido da condição de contribuinte, decorre

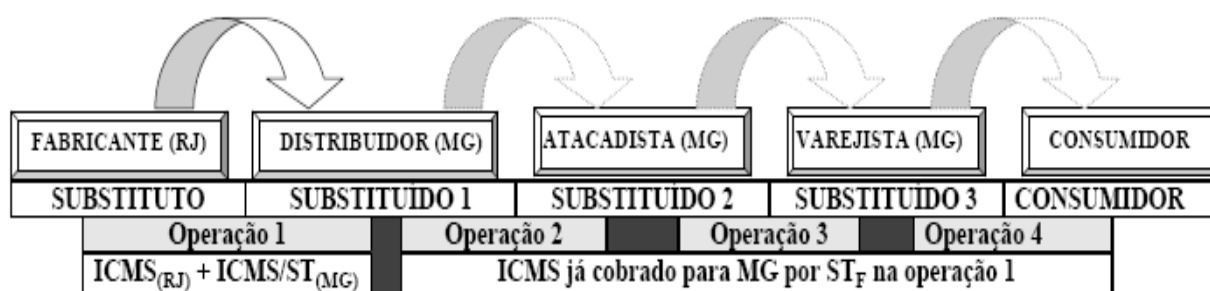
de disposição expressa em lei. De acordo com o mesmo autor, “antes da ocorrência do fato gerador, o devedor originário é substituído por outra pessoa”, caracterizando a substituição tributária em relação às operações subseqüentes.

2.2.2 Da substituição tributária progressiva

Para a Administração Pública, o regime da substituição tributária progressiva ou “para frente” (ST_F) no ICMS permite o aperfeiçoamento, a simplificação e a redução dos custos da arrecadação do imposto. No ensinamento de Pêgas (2007, p. 159), a sistemática facilita a cobrança do imposto, ao concentrar em poucos sujeitos passivos (normalmente no industrial e no importador) a responsabilidade pelo seu recolhimento, evitando o acompanhamento de atividades comerciais extremamente diluídas e ramificadas no varejo. Na percepção de Coêlho (2003, p. 717), a ST_F assegura ao Estado condições de eficácia e funcionalidade na cobrança do imposto. De acordo o entendimento do ex-Ministro do Supremo Tribunal Federal, Nelson Jobim, extraído do seu voto relativo ao julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 2.777-8 – São Paulo, em que o Governo do Estado suscita a inconstitucionalidade do inciso II do art. 66-B, da Lei Estadual nº. 6.374, seria um “método de arrecadação de tributo. Foi instituído com o objetivo de facilitar e otimizar a cobrança de impostos, especialmente os não-cumulativos”.

Como regra geral, tal ordenamento encerra todo o ciclo de tributação de uma mercadoria sujeita ao imposto. Distingue-se, portanto, o ICMS cobrado pela ST_F daquele a que está submetida a mercadoria sujeita ao regime dito “normal”. Neste, o confronto entre débitos e créditos é apurado em períodos de tempo definidos pela legislação (mensal, quinzenal, decendial), enquanto houver a sua circulação econômica. Na hipótese de substituição tributária, havendo a correta retenção e recolhimento do imposto pelo responsável, a mercadoria não mais sofrerá o gravame do ICMS nas operações seguintes.

Para ilustrar, tem-se como exemplo uma operação de saída de cimento, de estabelecimento fabricante, localizado no Rio de Janeiro/RJ, para distribuidor localizado em Minas Gerais (figura 1). Nesta operação, o Protocolo ICM nº. 11/85, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações interestaduais com cimentos, atribui ao estabelecimento industrial remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas subseqüentes saídas da mercadoria até o consumidor final.



Fonte: elaboração própria

Figura 1 – Operação de venda interestadual de cimento

Significa, de modo resumido, que, na primeira saída do produto do estabelecimento industrial (substituto), o total do valor do ICMS devido nas operações seguintes já terá sido calculado e cobrado antecipadamente do primeiro adquirente (operação 1). Portanto, quando o distribuidor (substituído 1) realizar a venda do cimento ao atacadista (substituído 2), e este ao varejista (substituído 3), as operações 2 e 3, inclusive a venda ao consumidor final (operação 4), não mais estarão sujeitas à incidência do ICMS mediante apuração do resultado do

confronto entre débito e crédito ao final de determinado período. Esta apuração já terá sido realizada na primeira saída do cimento (operação 1).

O industrial fabricante, sujeito passivo por substituição, no prazo previsto na legislação mineira, deverá recolher o montante do ICMS/ST para os cofres de Minas Gerais. Quanto ao “ICMS normal”, relativo à operação própria, devido ao Estado do Rio de Janeiro, o fabricante fará a sua apuração, ao final do período, confrontando as entradas e saídas tributadas, para encontrar o saldo.

Pêgas (2007, p. 168) ensina que as operações subseqüentes são aquelas “nas quais a responsabilidade do ICMS a ser devido em operações futuras pelo contribuinte-revendedor é atribuída desde logo ao contribuinte-vendedor [...] recolhido por antecipação, com base em fato gerador futuro, presumido e arbitrado pela autoridade fiscal”.

Determina o artigo 8º da LC nº. 87/96, em seu inciso II, que a base de cálculo do ICMS, para fins de substituição tributária em relação às operações subseqüentes, será obtida pelo somatório das seguintes parcelas:

- o valor da operação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
- o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes; e
- a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações subseqüentes.

Desta maneira, pode-se determinar a expressão matemática para a base de cálculo da substituição tributária progressiva, com a utilização de margem de valor agregado (MVA):

$$(1) \text{BC/ST}_F = \{(\text{P}_{PR} + \text{SIFOE}) + [(\text{P}_{PR} + \text{SIFOE}) \times \text{MVA}]\}$$

Ou, de outro modo, evidenciando-se matematicamente o termo $(\text{P}_{PR} + \text{SIFOE})$:

$$(2) \text{BC/ST}_F = (\text{P}_{PR} + \text{SIFOE}) \times (1 + \text{MVA}_I)$$

Sendo:

BC/ST_F: o valor da base de cálculo do ICMS devido, retido ou cobrado mediante substituição tributária “para frente”, a ser destacado no campo próprio da nota fiscal (NF) de saída da mercadoria sujeita à substituição tributária;

P_{PR}: o preço praticado pelo remetente (substituto tributário);

SIFOE: o montante dos valores de seguro, impostos, frete e de outros encargos;

%MVA: a margem de valor agregado, expressa em porcentagem, estabelecida para a respectiva mercadoria; e

MVA_I: a margem de valor agregado, expressa em índice decimal.

Convém ressaltar que a expressão matemática (2) não deverá ser utilizada quando há benefício fiscal (redução da base de cálculo do ICMS da operação própria, por exemplo), pois o resultado obtido será menor do que o correto. Este é o caso das operações de saídas interestaduais com pneus novos realizadas por fabricante com destino a revendedor, sujeitas à ST nos termos do Convênio ICMS nº. 85/93.

A margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações subseqüentes, deverá ser estabelecida de acordo com os critérios fixados mediante lei estadual. A LC nº. 87/93, no § 4º do art. 8º, coloca como pressuposto para tal, os preços usualmente praticados no mercado considerado, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.

Como regra essencial do ICMS, a LC nº. 87/96 determina no § 5º do art. 8º que o imposto a ser pago por substituição tributária, em relação às operações subseqüentes, “corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações [...] internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do

imposto devido pela operação [...] própria do substituto”. Por esta definição, pode ser determinado o valor do ICMS/ST_F devido, calculado a cada saída de mercadoria sujeita à substituição tributária, através da seguinte expressão matemática:

$$(3) \text{ICMS/ST}_F = (\text{Alíquota Interna} \times \text{BC/ST}_F) - \text{ICMS}_{OP}$$

Nesta expressão, desdobrando-se o componente ICMS_{OP} pela sua equação base:

$$(4) \text{ICMS}_{OP} = \text{Alíquota aplicável} \times \text{BC/ICMS}_{OP}$$

Substituindo (4) em (3), tem-se:

$$(5) \text{ICMS/ST}_F = (\text{Alíquota Interna} \times \text{BC/ST}_F) - (\text{Alíquota aplicável} \times \text{BC/ICMS}_{OP})$$

Sendo:

ICMS/ST_F: o valor do imposto devido por substituição tributária nas operações subsequentes, a ser destacado no campo próprio da nota fiscal de saída da mercadoria sujeita à substituição tributária;

Alíquota Interna: percentual de 7%, 12%, 18%, 25%, etc., conforme a legislação de cada Estado para a respectiva mercadoria;

ICMS_{OP}: o correto valor do ICMS devido pela operação própria do remetente, destacado no campo próprio da nota fiscal de saída da mercadoria sujeita à substituição tributária.

BC/ICMS_{OP}: o valor da base de cálculo do ICMS devido pela operação do próprio contribuinte.

Alíquota aplicável: a alíquota prevista (interna ou interestadual) para a respectiva operação.

Ressalta-se que o valor do ICMS/ST, conforme demonstrado, é calculado “por fora”, ao contrário da determinação sobre o ICMS normal. Neste, o cálculo deve ser feito “por dentro” da sua base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Ressalte-se que o estudo até aqui desenvolvido, sobre os aspectos tributários envolvendo a substituição tributária do ICMS, não objetivou esgotar o assunto, conforme se definiu inicialmente. De acordo com a delimitação do tema, foram abordados tão somente os aspectos da legislação que embasarão a próxima seção do artigo.

3 Do tratamento contábil do ICMS próprio

3.1 Considerações Iniciais

Assim como realizado em relação às normas tributárias do ICMS, para não se aprofundar por demais no seu aspecto contábil, considerar-se-ão apenas os lançamentos das operações vinculados ao tema apresentado. Será analisada, conforme proposta inicial, a contabilização das operações sujeitas à substituição tributária progressiva, além dos impactos nos resultados apresentados pelos contribuintes envolvidos.

Para Oliveira (2005, p. 46), a “técnica contábil da escrituração” representa um dos principais esteios da Contabilidade Tributária. Aplicada com clareza e exatidão é fundamental para o atendimento das exigências conferidas pela legislação tributária. Seu processo consiste na busca das informações e classificação destas com base em plano de contas padronizado, lançamento dos documentos contábeis no Livro Diário, transcrevendo-os para o Livro Razão, finalizando com a preparação do Balancete de Verificação. Este permite a elaboração do

Balço Patrimonial e das Demonstrações do Resultado do Exercício, de Lucros ou Prejuízos Acumulados e das Mutações do Patrimônio Líquido.

Um dos principais objetivos da Contabilidade é prover informações e relatórios úteis sobre a situação patrimonial, econômica e financeira de uma entidade para que as pessoas interessadas possam tomar suas decisões. Oliveira (2005, p. 46) ensina que o Estado, como um dos interessados, “utiliza da Contabilidade para arrecadar os tributos que incidem sobre as atividades e operações” praticadas pela pessoa jurídica. Assim, a Contabilidade Tributária tem o seu cerne no acompanhamento e correto lançamento dos fatos contábeis passíveis de tributação em conformidade com a legislação tributária em vigor.

3.2 Registros contábeis básicos do ICMS próprio

Por ser um tributo incluído no preço de venda da mercadoria, portanto cobrado “por dentro”, de acordo com Pêgas (2007, p. 145), os “registros contábeis relativos ao ICMS são simples”. Para facilitar o entendimento, todas as situações que serão apresentadas, a seguir, referem-se a operações com a incidência do ICMS, praticadas por empresas contribuintes do imposto. Para o estudo, os registros contábeis estão dispostos na forma sintética, tendo como base as proposições apresentadas, desconsiderando-se as demais hipóteses de incidências tributárias.

3.2.1 Contabilização da aquisição da mercadoria

Seja uma “Empresa Comercial Ltda.” que adquira mercadoria para revenda, pagamento à vista através de cheque, com os dados da nota fiscal de aquisição conforme quadro a seguir.

Descrição Mercadoria	Unid.	Quant.	Valor Unit.	Valor Total	Alíquota ICMS
Televisor Xyz 42"	Um	01	3.000,00	3.000,00	12%
CÁLCULO DO IMPOSTO					
BC ICMS	Valor ICMS	Base Cálculo ST	Valor ICMS/ST	Valor Total Produtos	
3.000,00	360,00			3.000,00	
Valor Frete	Valor Seguro	Outras Despesas Acessórias		Valor Total da NF	
				3.000,00	

Fonte: elaboração própria

Quadro 1 – Nota Fiscal de aquisição de mercadoria sem ST para revenda pela “Empresa Comercial”

No ensinamento de Oliveira (2005, p. 127), a aquisição será registrada na conta “Estoques de Mercadorias”, do Ativo Circulante, pelo seu valor líquido do ICMS.

O lançamento contábil simplificado de aquisição de mercadoria não sujeita à ST para revenda, para efeitos didáticos, é mostrado a seguir.

Diversos		
a Bancos c/Movimento (Ativo Circulante)		R\$ 3.000,00
Estoques de Mercadorias (Ativo Circulante)	R\$ 2.640,00	
ICMS a Recuperar (Ativo Circulante)	R\$ 360,00	

3.2.2 Contabilização da venda

A referida “Empresa Comercial Ltda.” revende, a prazo, a mercadoria adquirida, emitindo nota fiscal de saída para consumidor final, com as informações listadas no quadro 2.

Descrição Mercadoria	Unid.	Quant.	Valor Unit.	Valor Total	Alíquota ICMS
Televisor Xyz 42"	Um	01	5.000,00	5.000,00	18%
CÁLCULO DO IMPOSTO					
BC ICMS	Valor ICMS	Base Cálculo ST	Valor ICMS/ST	Valor Total Produtos	
5.000,00	900,00			5.000,00	
Valor Frete	Valor Seguro	Outras Despesas Acessórias		Valor Total da NF	
				5.000,00	

Fonte: elaboração própria

Quadro 2 – Esquema da Nota Fiscal de revenda de mercadoria não sujeita à ST

O lançamento contábil simplificado da venda pela “Empresa Comercial Ltda.” apresentará os dados descritos a seguir.

Clientes	
a Venda de Mercadorias (Receitas Brutas)	R\$ 5.000,00
Custo das Mercadorias Vendidas	
a Estoques de Mercadorias (Ativo Circulante)	R\$ 2.640,00
ICMS sobre Vendas (dedução da Receita Bruta)	
a ICMS a Recolher (Passivo Circulante)	R\$ 900,00

Fonte: elaboração própria

Quadro 3 – Lançamentos contábeis de venda de mercadoria não sujeita à ST

3.2.3 Apuração do resultado

Considerando-se apenas as duas operações, ao término do período de apuração são feitos os lançamentos de absorção dos saldos das contas ICMS a Recolher (do Passivo Circulante) e do ICMS a Recuperar (do Ativo Circulante). Caso o valor a recolher seja maior do que o valor a recuperar, prevalecerá um saldo credor, a ser contabilizado no Passivo Circulante (ICMS a Recolher). Caso contrário, prevalecendo um saldo devedor, este será registrado no Ativo Circulante (ICMS a Recuperar). O lançamento seguinte apresenta a confrontação de saldos das contas relativas ao ICMS.

Conta	Débito	Crédito	Saldo
ICMS a Recuperar (Ativo Circulante)	R\$ 360,00		
ICMS a Recolher (Passivo Circulante)		R\$ 900,00	R\$ 540,00 C

Como deste confronto restou saldo credor, o valor de R\$ 540,00 será contabilizado no Passivo Circulante, na conta ICMS a Recolher, e deverá ser pago aos cofres estaduais, dentro do prazo previsto na legislação.

Na apuração do resultado, desconsiderando-se outras informações, após realizadas as transferências das contas de receitas e despesas ao Resultado do Período, a Demonstração do Resultado da “Empresa Comercial Ltda.” teria o Lucro Bruto a seguir.

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO	
RECEITA BRUTA DE VENDAS	5.000,00
Receitas de vendas de mercadorias	5.000,00
(-) DEDUÇÕES DE VENDAS	(900,00)
ICMS sobre as vendas	900,00
(=) RECEITA LÍQUIDA DE VENDAS	4.100,00
(-) Custo das mercadorias vendidas	(2.640,00)
(=) LUCRO BRUTO	1.460,00

Fonte: elaboração própria

Quadro 4 – Demonstração do Resultado da “Empresa Comercial Ltda.”

4 Do tratamento contábil do ICMS - Substituição Tributária Progressiva

4.1 Considerações Iniciais

Oliveira (2005, p. 125-129), quando analisa os tributos incidentes sobre o valor agregado, não comenta sobre o tratamento contábil do ICMS no tocante à substituição tributária. Já Pêgas (2007, p. 159-171) dedica um capítulo ao assunto “O ICMS e o modelo de substituição tributária”. Faz a apresentação de alguns cálculos, com base em “sugestões do Manual de Substituição Tributária da Secretaria da Receita do Estado do Rio de Janeiro”, porém não oferece conclusão nem sugestões sobre o tratamento contábil das informações.

Para facilitar o entendimento da sistemática, será empregado o seguinte caso: venda a prazo, sob cláusula CIF, de aparelhos de barbear, realizada pelo estabelecimento “Fabricante Paulista S.A.”, localizado em São Paulo, com destino ao “Varejista Mineiro Ltda.”, estabelecido em Minas Gerais. Produto sujeito à ST por determinação do Protocolo ICM nº. 16/85, com MVA igual a 30%. Valor da mercadoria: R\$ 10.000,00; IPI: R\$ 1.500,00; frete e seguro: R\$ 0,00. Alíquota interna em MG: 18%.

Ambos os Estados são signatários do referido Protocolo. Portanto, o remetente é o sujeito passivo por substituição, responsável pelo ICMS devido pelo adquirente mineiro. Utilizando-se das expressões matemáticas (2) e (5), o fabricante fará a retenção do imposto:

$$(2) \text{ BC/STF} = (10.000 + 1.500) \times (1 + 0,30) = 11.500 \times 1,3 = \text{R\$ } 14.950,00$$

$$(5) \text{ ICMS/STF} = \{(18\% \times 14.950) - [(10.000) \times 12\%]\} = 2.691 - 1.200 =$$

$$\text{ICMS/STF} = \text{R\$ } 1.491,00$$

A título de ilustração, apresentamos sua esquematização no quadro seguinte.

Descrição do Produto		Unid	Quant	Vlr Unit	Vlr Total	Aliquotas ICMS IPI		Vlr IPI
Aparelho de barbear Abc		Dz	1.000	10,00	10.000,00	12%	15%	1.500,00
CALCULO DO IMPOSTO								
Base de Cálculo do ICMS		Valor do ICMS		Base Cálculo da ST		Vlr ICMS/ST		Vlr Total Produtos
10.000,00		1.200,00		14.950,00		1.491,00		10.000,00
Valor do Frete	Valor Seguro	Outras Desp. Acessórias		Valor Total do IPI		Valor Total da NF		
				1.500,00		12.991,00		

Fonte: elaboração própria

Quadro 5 – Nota Fiscal emitida pelo substituto “Fabricante Paulista.” - venda de mercadoria sujeita à ST_F

Complementando as informações necessárias para seguir o nosso caso, vamos admitir que o industrial deva efetivamente recolher o total do IPI e do $ICMS_{OP}$ constante da NF no quadro 5 (desconsiderar quaisquer créditos pelas entradas de insumos, embalagens, etc.). Para fins de elaboração da DRE, considerar que o Custo dos Produtos Vendidos seja igual a R\$ 7.000,00.

4.2 Registros contábeis - venda pelo estabelecimento substituto

Para a contabilização do ICMS devido pela operação própria do “Fabricante Paulista” em sua venda, a sistemática é semelhante a do item 3.2.2. Entretanto devem ser feitas as devidas adequações relativas aos lançamentos contábeis e a apuração do resultado no tocante aos valores do IPI e $ICMS/ST_F$.

Cientes a Faturamento Bruto	R\$ 12.991,00
Custo dos Produtos Vendidos a Estoques de Mercadorias (Ativo Circulante)	R\$ 7.000,00
ICMS sobre Vendas (dedução da Receita Bruta) a ICMS a Recolher (Passivo Circulante)	R\$ 1.200,00
ICMS/ST retido s/Faturamento (dedução de Faturamento Bruto) a ICMS/ST retido a recolher (Passivo Circulante)	R\$ 1.491,00
IPI s/Faturamento (dedução de Faturamento Bruto) a IPI a Recolher (Passivo Circulante)	R\$ 1.500,00

Fonte: elaboração própria

Quadro 6 – Lançamentos contábeis de venda de mercadoria sujeita à ST pelo substituto

De acordo com a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº. 686/90, a DRE é a demonstração contábil destinada a evidenciar a composição do resultado formado num determinado período de operações da Entidade, informando a formação dos vários níveis de resultados, observado o princípio de competência, mediante confronto entre as receitas e os correspondentes custos e despesas.

A Lei nº. 6.404/76, Lei das Sociedades Anônimas, estabelece os elementos que compõem a DRE, determinando que a sua apresentação seja feita de forma verticalizada, a partir da Receita Bruta de Vendas e Serviços. Entretanto, na sistemática que apresenta, não contempla as informações necessárias para o entendimento de faturamento.

Por sua vez, a Lei nº. 9.718/98 determina que o IPI e o ICMS/ ST_F devem ser excluídos da receita bruta, para fins da apuração das contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS. As empresas mercantis, para adequarem a DRE a este dispositivo legal, incluíram nesta o Faturamento Bruto, antes da evidenciação da Receita Bruta, tendo em vista que, aqueles valores, ainda que componham o faturamento da empresa, não se integram ao patrimônio. O IPI e o ICMS/ ST_F apenas por ele transitam, visto que devem ser recolhidos ao erário público federal e estadual, respectivamente. Portanto, os valores do IPI e do ICMS retido na condição de responsável por substituição tributária são deduzidos do Faturamento Bruto para a apuração da DRE.

Feitas estas observações, a DRE relativa à operação do exemplo do “Fabricante Paulista”, terá a seguinte composição para chegar ao Lucro Bruto.

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO	
FATURAMENTO BRUTO	12.991,00
(-) IPI	(1.500,00)
(-) ICMS substituição tributária	(1.491,00)
(=) RECEITA BRUTA DE VENDAS	10.000,00
Receitas de vendas de mercadorias	10.000,00
(-) DEDUÇÕES DE VENDAS	(1.200,00)
ICMS sobre as vendas	1.200,00
(=) RECEITA LÍQUIDA DE VENDAS	8.800,00
(-) Custo das mercadorias vendidas	(7.000,00)
(=) LUCRO BRUTO	1.800,00

Fonte: elaboração própria

Quadro 7 – Demonstração do Resultado do substituto “Fabricante Paulista”

4.3 Registros contábeis - estabelecimento do substituído

Neste item analisaremos a contabilização da aquisição e da subsequente venda de mercadoria sujeita à substituição tributária “para frente”, sob o aspecto do estabelecimento adquirente (“Varejista Mineiro Ltda.” - substituído), relativamente ao exemplo utilizado no item 4.1. O esquema da nota fiscal de aquisição está representado a seguir.

Descrição do Produto	Unid	Quant	Vlr Unit	Vlr Total	Aliquotas ICMS IPI		Vlr IPI
Aparelho de barbear Abc	Dz	1.000	10,00	10.000,00	12%	15%	1.500,00
CALCULO DO IMPOSTO							
Base de Cálculo do ICMS		Valor do ICMS		Base Cálculo da ST	Vlr ICMS/ST		Vlr Total Produtos
10.000,00		1.200,00		14.950,00	1.491,00		10.000,00
Valor do Frete	Valor Seguro	Outras Desp. Acessórias		Valor Total do IPI		Valor Total da NF	
				1.500,00		12.991,00	

Fonte: elaboração própria

Quadro 8 – Aquisição pelo “Varejista” - mercadoria sujeita à ST_F – Nota Fiscal do “Fabricante Paulista”

4.3.1 Registro contábil – método tradicional

Relativamente ao IPI, o adquirente, “Varejista Mineiro Ltda.”, por se tratar de uma empresa comercial, não é contribuinte do tributo. Portanto, o valor de R\$ 1.500,00 deverá ser incluído no valor de aquisição das mercadorias, compondo seu valor no estoque.

Por ocasião da aquisição, tendo em vista a sistemática da substituição tributária, a operação de venda da mercadoria não mais estará sujeita ao ICMS. Neste caso, é considerado não recuperável, e o tratamento contábil será idêntico ao IPI. O valor de R\$ 1.491,00 comporá o valor das mercadorias em estoques do substituído. Portanto, o registro da nota fiscal de aquisição será pelo seu total. O seguinte lançamento contábil pelo substituído representa este registro.

Estoques de Mercadorias (Ativo Circulante)	
a Fornecedores (Passivo Circulante)	R\$ 12.991,00

Definiremos que a metade da quantidade adquirida, 500 dúzias, tenha sido vendida à vista para consumidores finais, pelo valor total de R\$ 9.000,00 ($500 \times 12 \times R\$ 1,50$). Para simplificar, resumiremos a venda em apenas uma nota fiscal de saída, quadro a seguir, considerando-se o total das mercadorias e dos valores das vendas no mesmo período.

Descrição Mercadoria	Unid.	Quant.	Valor Unit.	Valor Total	Aliquota ICMS
Aparelho de barbear Abc	Um	6.000	1,50	9.000,00	-
CÁLCULO DO IMPOSTO					
BC ICMS	Valor ICMS	Base Cálculo ST	Valor ICMS/ST	Valor Total Produtos	
-	-	-	-	9.000,00	
Valor Frete	Valor Seguro	Outras Despesas Acessórias			Valor Total da NF
					9.000,00
INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES:					
“ICMS recolhido por ST nos termos do RICMS”					

Fonte: elaboração própria

Quadro 9 – Nota Fiscal de venda emitida pelo “Varejista Mineiro” - mercadoria sujeita à ST_F

Como a metade da quantidade da mercadoria adquirida foi vendida, o Custo das Mercadorias Vendidas será apropriado proporcionalmente ao valor atribuído ao Estoque, R\$ 6.495,50 ($12.991,00 \div 2$).

O lançamento contábil simplificado da venda pelo “Varejista Mineiro Ltda.” apresentará os dados revelados no quadro 10.

Caixa a Venda de Mercadorias (Receitas Brutas)	R\$ 9.000,00
Custo das Mercadorias Vendidas a Estoques de Mercadorias (Ativo Circulante)	R\$ 6.495,50

Fonte: elaboração própria

Quadro 10 – Lançamentos contábeis de venda de mercadoria sujeita à ST pelo substituído

Nas operações com mercadoria sujeita à substituição tributária do ICMS, com o seu valor incluído nos Estoques, a Demonstração do Resultado relativa à operação pelo substituído “Varejista Mineiro” terá a composição exposta a seguir.

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO	
RECEITA BRUTA DE VENDAS	9.000,00
Receitas de vendas de mercadorias	9.000,00
(-) DEDUÇÕES DE VENDAS	(-)
ICMS sobre as vendas	-
(=) RECEITA LÍQUIDA DE VENDAS	9.000,00
(-) Custo das mercadorias vendidas	(6.495,50)
(=) LUCRO BRUTO	2.504,50

Fonte: elaboração própria

Quadro 11 – Demonstração do Resultado “tradicional” do substituído “Varejista Mineiro”

Observar que, como a mercadoria é sujeita à substituição tributária, cujo imposto já foi corretamente retido pelo vendedor, na etapa seguinte de sua circulação não houve a sua dedução da Receita de Vendas.

4.3.2 Registro contábil alternativo – ICMS/ST

Verifica-se, assim, a maneira tradicionalmente recomendada para a contabilização de aquisição e posterior venda de mercadoria sujeita à substituição tributária, por estabelecimento substituído, com o ICMS/ST corretamente retido pelo vendedor.

Entretanto, de acordo com Pêgas (2007, p. 164), o entendimento de que o ICMS deve ser desprezado pelas empresas adquirentes de mercadorias sujeitas à ST, na condição de substituídas, não é uma unanimidade. Há quem defenda que, ao não registrar os lançamentos do ICMS a Recuperar, do ICMS sobre Vendas e do ICMS a Recolher, conforme o caso visto, a DRE teria perda de qualidade das informações da empresa substituída.

Dentre as características da informação contábil, de acordo com a NBC T 1, em especial aquela contida nas demonstrações contábeis previstas em legislação, deve propiciar revelação suficiente sobre a Entidade, sendo a confiabilidade um de seus atributos. Desta, a completeza diz respeito ao fato de a informação compreender todos os elementos relevantes e significativos sobre o que pretende revelar ou divulgar.

Tendo em vista a crescente adoção do regime de substituição tributária pelos Estados, a perda de informações com o registro contábil tradicional acabará distorcendo o Resultado, não refletindo a realidade do ICMS que já incidiu anteriormente em tais operações. Conforme recomenda a NBC T 1, para melhor evidenciar os seus componentes, a informação contábil

deve compreender todos os seus elementos relevantes e significativos. Neste sentido, relativamente à aquisição de mercadoria com o ICMS/ST retido pelo substituto, seria recomendável que o seu valor em Estoques fosse lançado líquido do imposto; este teria seu registro em uma conta do Ativo Circulante, “ICMS Retido na Fonte - ST”, por exemplo, de natureza patrimonial.

Relativamente ao exemplo em análise, o registro contábil do valor de estoque deve estar com o valor do IPI acrescido ao valor da mercadoria (R\$ 10.000,00 + R\$ 1.500,00), porém líquido do ICMS/ST, que seria registrado na conta alternativa.

Diversos		
a Bancos c/Movimento (Ativo Circulante)		R\$ 12.991,00
Estoques de Mercadorias (Ativo Circulante)	R\$ 11.500,00	
ICMS Retido na Fonte - ST (Ativo Circulante)	R\$ 1.491,00	

Mantendo esta sistemática, à medida que a mercadoria fosse vendida, o valor correspondente ao ICMS, à semelhança do que é devido numa operação normal, reconhece-se como despesa, a débito em uma conta, por exemplo, “ICMS/ST sobre Vendas”, redutora da Receita de Vendas. Sua contrapartida a crédito em outra conta pode ser denominada “ICMS/ST a Apropriar”. Ambas as contas seriam transitórias.

Ao término do período de apuração seriam feitos os lançamentos de absorção do saldo da conta transitória “ICMS/ST a Apropriar” e do saldo de “ICMS Retido na Fonte - ST” (Ativo Circulante). Pela reconhecida definitividade da substituição tributária, a referida conta nunca poderá ter saldo credor, visto que o imposto devido está limitado ao valor que já foi pago pelo substituído ao substituto, na aquisição da mercadoria.

No nosso exemplo, foi vendida metade da mercadoria sujeita à ST adquirida; portanto, restará um saldo devedor. Tem-se, então, uma alternativa de confrontação de saldos das contas relativas ao ICMS/ST.

Conta	Débito	Crédito	Saldo
ICMS Retido na Fonte - ST (Ativo Circulante)	R\$ 1.491,00		R\$ 745,50
ICMS/ST a Apropriar (conta transitória)		R\$ 745,50	

Como remanesceu um saldo devedor, este será registrado no Ativo Circulante, como direito da empresa substituída. Considerando-se que foi vendida metade da quantidade da mercadoria adquirida, o Custo das Mercadorias Vendidas será apropriado proporcionalmente ao valor atribuído ao Estoque R\$ 5.750,00 (11.500,00 ÷ 2).

O lançamento contábil simplificado da venda pelo substituído “Varejista Mineiro Ltda.” apresentaria os seguintes dados, considerando-se a venda realizada no período.

Caixa	
a Venda de Mercadorias (Receitas Brutas)	R\$ 9.000,00
Custo das Mercadorias Vendidas	
a Estoques de Mercadorias (Ativo Circulante)	R\$ 5.750,00

Fonte: elaboração própria

Quadro 12 – Lançamentos contábeis alternativos de venda de mercadoria sujeita à ST pelo substituído

Nas operações com mercadoria sujeita à substituição tributária do ICMS, sem a inclusão deste no Estoque, a Demonstração do Resultado pelo substituído “Varejista Mineiro”, relativamente ao nosso caso, terá a seguinte composição para chegar ao Lucro Bruto.

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO	
RECEITA BRUTA DE VENDAS	9.000,00
Receitas de vendas de mercadorias	9.000,00
(-) DEDUÇÕES DE VENDAS	(745,50)
ICMS/ST sobre as vendas	745,50
(=) RECEITA LÍQUIDA DE VENDAS	8.254,50
(-) Custo das mercadorias vendidas	(5.750,00)
(=) LUCRO BRUTO	2.504,50

Fonte: elaboração própria

Quadro 13 – Demonstração do Resultado alternativa para o substituído “Varejista Mineiro”

Além de operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária, as empresas também operam com mercadorias sujeitas à tributação pelo ICMS normal (apuração por débito *versus* crédito). Neste caso, tais informações, nos moldes sugeridos, tornam-se ainda mais relevantes.

Com o intuito de acrescentar informações que serão interessantes para a conclusão da análise do Resultado, considerar-se-á que o estabelecimento substituído “Varejista Mineiro Ltda.” tenha vendido, no período, mercadorias não sujeitas à substituição tributária igualmente no total de R\$ 9.000,00, sendo o Custo das Mercadorias Vendidas também de R\$ 5.750,00 e o ICMS devido sobre as vendas de R\$ 745,50.

A Demonstração do Resultado do estabelecimento substituído ficaria representada conforme mostrada no quadro 14.

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO	Tradicional	Sugerida
RECEITA BRUTA DE VENDAS	18.000,00	18.000,00
Receitas de vendas de mercadorias - ICMS/ST na fonte	9.000,00	9.000,00
Receita de vendas de mercadorias	9.000,00	9.000,00
(-) DEDUÇÕES DE VENDAS	(745,50)	(1.491,00)
ICMS/ST na Fonte sobre as vendas	-	745,50
ICMS sobre vendas	745,50	745,50
(=) RECEITA LÍQUIDA DE VENDAS	17.254,50	16.509,00
(-) Custo das mercadorias vendidas - ICMS/ST na fonte	(6.495,50)	(5.750,00)
(-) Custo das Mercadorias vendidas	(5.750,00)	(5.750,00)
(=) LUCRO BRUTO	5.009,00	5.009,00

Fonte: elaboração própria

Quadro 14 – Comparação entre a Demonstração do Resultado “tradicional” e a “alternativa” do contribuinte substituído

Comparando-se o resultado do Lucro Bruto apurado nos Quadros 11 e 13, verifica-se que ambos possuem o mesmo valor. O mesmo ocorre quando são reunidas mercadorias sujeitas e não sujeitas à substituição tributária (Quadro 14). A sistemática sugerida não implicou alteração no resultado. Porém, neste quadro fica evidenciada a tributação do ICMS, com a sua repercussão no valor do Estoque. Esta sistemática torna a informação contábil mais consistente, pois revela todos os seus elementos relevantes e significativos para a análise pelas pessoas interessadas.

5 Conclusão

O estudo, em atenção aos objetivos propostos, evidenciou a análise da legislação fiscal e tributária relativa ao regime de substituição tributária progressiva do ICMS e a sua implicação nas informações e demonstrações contábeis concernentes.

Devido à importância da qualidade das informações relativas ao ICMS pago antecipadamente por substituição tributária, especialmente nos demonstrativos contábeis, o presente artigo propõe uma reflexão acerca dos registros tradicionalmente praticados e apresenta uma metodologia de registro que evidenciaria com mais clareza e com maior detalhamento as operações e a informação, com a precisão necessária, conforme os princípios fundamentais de contabilidade.

Observa-se que mesmo não alterando o resultado final da empresa, a Demonstração do Resultado deixa de atender à sua finalidade principal: evidenciar todos os componentes de tais informações, em desacordo com a NBC T 1.

Considerando-se, portanto, a problemática exposta neste trabalho, recomendação pode ser apresentada em futuras pesquisas, possibilitando a verificação dos lançamentos efetuados e a qualidade da informação prestada nos demonstrativos contábeis.

Finalmente, espera-se que o presente trabalho proporcione uma contribuição aos demais interessados no estudo da contabilidade tributária, no sentido de demonstrar a necessidade que os contadores têm de gerar a informação contábil adequada e de qualidade, dentro de normas técnicas ajustadas às normas da legislação tributária.

Referências

BRASIL. Constituição (1998). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Diário Oficial da República do Brasil. Senado Federal. Brasília, DF. 05 out. 1988.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº. 686, de 14 dez. 1990. Aprova a NBC T.3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis. **Resoluções, Ementas e Normas do CFC**. Disponível em <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1990/000686>. Acesso em: 21 jul. 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº. 750, de 29 dez. 1993. Dispõe sobre os princípios fundamentais de contabilidade. **Resoluções, Ementas e Normas do CFC**. Disponível em <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1993/000750>. Acesso em: 21 jul. 2008.

MATTOS, Aroldo Gomes de. **ICMS (comentários à legislação nacional)**. São Paulo: Dialética, 2006.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade tributária**. São Paulo: Saraiva, 2005.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária**. 5. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2007.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2003.