



Parecer Consultoria Tributária Segmentos
ICMS-ST Custo de entrada - MG

02/12/2013

Sumário

1.	Questão.....	3
2.	Normas Apresentadas pelo Cliente.....	3
3.	Análise da Consultoria	5
4.	Conclusão	7
5.	Informações Complementares	7
6.	Referências	7
7.	Histórico de Alterações	8

1. Questão

Cliente, empresa do ramo de vendas de combustíveis e serviços, sediado no Estado de Minas Gerais, adquire mercadorias na condição de substituto tributário do ICMS, sendo obrigado a calcular e recolher o ICMS-ST a título de antecipação.

Quando incluem este documento de entrada no sistema verificam que o ICMS antecipado não está sendo considerado para a composição do custo da mercadoria.

Entendem que o ICMS antecipado deveria compor o custo da mercadoria, ainda que não se tenha verificado legislação específica sobre o assunto e que o próprio conceito de custo já justificaria a inclusão deste valor, uma vez que é preciso pagar Guia do ICMS-ST dentro do Estado devido ao ICMS de Antecipação, ou seja, entende que está tendo custo na compra de uma mercadoria e que este não está sendo considerado quanto ao ICMS antecipado.

O desenvolvimento solicita apoio da equipe de Consultoria Tributária em relação ao entendimento do cliente para verificar se deve ou não atender esta questão a fim de desenvolver um tratamento que viabilize a inclusão do ICMS antecipado no custo de entrada da mercadoria.

2. Normas Apresentadas pelo Cliente

Foi apresentada, para ratificar o entendimento do cliente, a seguinte matéria da empresa CENOFISCO, que menciona que o ICMS e o ICMS-ST, não recuperáveis, devem ser computados como custo na aquisição de mercadorias:

"ICMS Substituição Tributária – Contabilização - Fascículo nº 32/2008 - CENOFISCO

A Lei do Estado poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo pagamento do ICMS Substituição Tributária, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

A responsabilidade poderá ser imputada em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

Inicialmente, cabe esclarecer que a cobrança antecipada do ICMS Substituição Tributária implica várias alternativas contábeis de registro, dentre elas algumas mais complexas e outras mais simples. Neste procedimento, focalizaremos os registros contábeis dessa operação, de acordo com a Lei das Sociedades Anônimas e com a boa técnica contábil, que melhor atendem aos interesses gerenciais e à própria legislação fiscal em vigor.

Para exemplificarmos os procedimentos expostos, vamos admitir os seguintes dados hipotéticos:

****{[(R\$ 32.000,00 + R\$ 6.400.00,00) x 1,40] x 0,18} - R\$ 5.760,00***

Contabilização da Operação pela Indústria

Pela venda da mercadoria dentro do Estado

D: IPI (Dedução da Receita)

Contabilização da operação pelo atacadista

Pela aquisição da mercadoria

• Alíquota interna do Estado =

18%

• Alíquota do IPI =.....

20%

- Valor da operação =
R\$32.000,00
- IPI =
R\$6.400,00
- ICMS substituição tributária =
R\$3.916,80*
- Valor total da nota fiscal de venda = R\$42.316,80
- Valor ICMS (normal do valor da operação) = R\$5.760,00
- D: Clientes (Ativo Circulante).....
R\$42.316,80
- C: ICMS Substituição Tributária a Recolher (Passivo Circulante).....
R\$3.916,80
- C: Venda de Mercadorias (Receitas)..... R\$38.400,00
- C: IPI a Recolher (Passivo Circulante)..... R\$6.400,00
- D: ICMS (Dedução da Receita)
- C: ICMS a Recolher (Passivo Circulante)..... R\$5.760,00

Pela venda da mercadoria dentro do Estado

- D: Clientes (Ativo Circulante)
- D: Custo da Mercadoria Vendida - CMV (Resultado)
- C: Estoque (Ativo Circulante)..... R\$42.316,80

A empresa adquirente (substituída) não aproveita o crédito do ICMS, pois irá comercializar a mercadoria sem débito do ICMS. Portanto, os valores do ICMS normal e o ICMS Substituição Tributária não são recuperáveis, constituindo assim custo da mercadoria adquirida.

Pela venda da mercadoria fora do Estado

Agora vamos admitir hipoteticamente que o atacadista venda seus estoques para outro Estado o qual possui convênio ou protocolo, sendo assim, seguem os seguintes dados:

- *[(R\$ 60.000,00 x 1,40) x 0,17%] - R\$ 4.200,00
- D: Estoque (Ativo Circulante)
- C: Fornecedores (Passivo Circulante).....
R\$42.316,80
- C: Receitas de Vendas (Resultado)..... R\$60.000,00
- Alíquota interna do outro Estado = 17%
- Alíquota interestadual = 7%
- Valor da operação = R\$60.000,00
- ICMS substituição tributária = R\$10.080,00*
- Valor total da nota fiscal de venda = R\$70.080,00
- Valor ICMS (normal do valor da operação) = R\$4.200,00
- D: Clientes (Ativo Circulante)..... R\$70.080,00
- C: ICMS Substituição Tributária a Recolher (Passivo Circulante).....
R\$10.080,00
- C: Receitas de Vendas (Resultado)..... R\$60.000,00
- D: Custo da Mercadoria Vendida - CMV (Resultado)
- C: Estoque (Ativo Circulante)..... R\$42.316,80
- D: ICMS Dedução (Dedução da Receita)
- C: ICMS a Recolher (Passivo Circulante)..... R\$4.200,00

Pelo crédito do ICMS da primeira operação

- D: ICMS Substituição Tributária a Recuperar (Ativo Circulante).....
R\$3.916,80
- D: ICMS a Recuperar..... R\$5.760,00
- C: Custo da Mercadoria Vendida - CMV (Resultado).....
R\$9.676,80"

3. Análise da Consultoria

As normas sobre substituição tributária constantes do CTN preceituam claramente que o responsável tributário em matéria de ICMS, contribuinte substituto, na condição de sujeito passivo, assume, em lugar do contribuinte substituído, a obrigação de recolher o tributo que por este último presume-se que será devido em relação a subsequente operação de circulação de mercadoria. Esta substituição não é provisória, nem parcial, é total e definitiva.

Sendo definitivo esse imposto, e, portanto, irrecuperável na escrituração fiscal e contábil do contribuinte substituído, em virtude de não lhe proporcionar crédito fiscal, entendemos que o valor correspondente ao ICMS Substituição deve compor o custo de aquisição da mercadoria adquirida sob tal regime, ainda que seja calculado e recolhido pelo próprio substituído, na figura de antecipação tributária.

A integração de tributos não recuperáveis ao custo de aquisição de bens e mercadorias tem previsão para efeitos contábeis e societários na Lei das Sociedades por Ações, reproduzida, para fins da legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, no art. 14 do DL 1.598/77 e art. 289 do RIR/99.

“DECRETO-LEI Nº 1.598, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1977

(...)

Determinação do Custo dos Bens

Art 14 - O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o livro de inventário, no fim do período.

§ 1º - O contribuinte que mantiver sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração poderá utilizar os custos apurados para avaliação dos estoques de produtos em fabricação e acabados.

§ 2º O valor dos bens existentes no encerramento do período poderá ser o custo médio ou o dos bens adquiridos ou produzidos mais recentemente, admitida, ainda a avaliação com base no preço de venda, subtraída a margem de lucro. (Redação dada pela Lei nº 8.541, de 1992)

§ 3º - Se a escrituração do contribuinte não satisfizer às condições do § 1º, os estoques deverão ser avaliados:

a) os de materiais em processamento, por uma vez e meia o maior custo das matérias-primas adquiridas no período-base, ou em 80% do valor dos produtos acabados, determinado de acordo com a alínea b ;

b) os dos produtos acabados, em 70% do maior preço de venda no período-base.

§ 4º - Os estoques de produtos agrícolas, animais e extrativos poderão ser avaliados aos preços correntes de mercado, conforme as práticas usuais em cada tipo de atividade.

§ 5º - Na avaliação de estoques não serão admitidas deduções de valor por depreciações estimadas ou mediante provisões para oscilação de preços, nem a manutenção de estoques "básicos" ou "normais" a preços constantes ou nominais.

§ 6º - O custo de aquisição ou produção dos bens existentes na data do balanço deverá ser ajustado, mediante provisão ao valor de mercado, se este for menor.”

“Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999

(...)

Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).

§ 1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).

§ 2º Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.”§ 3º Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal.”

Os impostos não recuperáveis compõem o custo de aquisição de mercadorias ou produtos, porquanto nesse custo apenas não são incluídos os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal.

A Superintendência Regional da Receita Federal da 4ª Região Fiscal, na Solução de Consulta 60/12, respondeu no sentido de que o valor do ICMS pago pelo contribuinte substituído integra o custo de aquisição da mercadoria. E isto porque, caso contrário, se contabilizado diretamente como despesa, esse ICMS/ST provocaria redução indevida do lucro real, e, por consequência, do IRPJ, enquanto a mercadoria permanecesse no estoque do estabelecimento do contribuinte substituído.

**“MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL**

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 60 de 17 de Agosto de 2012

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

EMENTA: ICMS-SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONTABILIZAÇÃO. O valor referente ao ICMS-Substituição tributária, retido pelo fornecedor do contribuinte substituído nos termos da legislação estadual, integra o custo de aquisição das respectivas mercadorias, visto que não é recuperável por este último, pelo que não pode ser contabilizado diretamente à conta de despesas tributárias, sob pena de redução indevida do lucro real correspondente ao período-base em que as citadas mercadorias não sejam vendidas.”

A orientação fiscal contida na Solução de Consulta da SRRF da 4ª Região Fiscal surpreende porquanto, em inúmeras Soluções de Consultas anteriores, todas as Superintendências Regionais da Receita Federal que se manifestaram a respeito dessa questão concluíram que o ICMS/ST não compunha o custo de aquisição de mercadoria adquirida no regime da substituição tributária.

Dentre as várias Soluções de Consultas proferidas com tal entendimento, está a de nº 160/12, da 8ª Região Fiscal :

**“MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL**

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 160 de 14 de Junho de 2012

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. ICMS-ST. IMPOSSIBILIDADE DE DESCONTO DE CRÉDITO. O ICMS recolhido em regime de substituição tributária não integra o custo de aquisição das mercadorias, pois representa uma mera antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído. Por esse motivo, o ICMS-ST não compõe a base de cálculo dos créditos a serem descontados do valor apurado da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas pelo contribuinte substituído.”

Observe-se que a consulta 60/2012 refere-se ao Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas - IRPJ, cuja base de cálculo (lucro real), segundo o entendimento fazendário nela consubstanciado, não deverá ser reduzida pelo valor do ICMS Substituição Tributária. Aqui, diversamente do que ocorreu quando tratou dos créditos das contribuições PIS e COFINS, a Receita Federal entende que o ICMS-ST integra, sim, o custo de aquisição de mercadoria tributada por esse regime, não podendo, pois, ser desde logo contabilizado como despesa tributária.

Quer dizer, para não admitir a dedução de créditos de PIS e COFINS na composição do montante do débito dessas contribuições, a Receita Federal não deseja o ICMS-ST como parte integrante do custo de aquisição da mercadoria. Já para excluí-lo das despesas tributárias consideradas na base de cálculo do IRPJ, a Receita Federal, caindo em evidente e rotunda contradição, conclui que esse mesmo ICMS-ST integra o custo de aquisição da mercadoria.

Como é de fácil percepção, se trata de entendimentos fazendários que são absurdamente contraditórios. E isto porque, das duas uma: ou se tem o valor do ICMS - ST como despesa tributária, que não gera direito a créditos das contribuições PIS e COFINS, mas que reduz a base de cálculo (lucro real) do IRPJ, pelo período em que a mercadoria permanecer no estoque do contribuinte

substituído; ou se tem esse mesmo ICMS - ST como parcela componente do custo de aquisição da mercadoria, caso em que propiciaria créditos PIS/COFINS, sem redução do lucro real, pelo período em que a mercadoria tributada por substituição tributária pelo ICMS estivesse estocada nos depósitos do estabelecimento comercial do contribuinte substituído.

Só vemos uma maneira de a Receita Federal do Brasil resolver de forma coerente o imbróglgio dessa inexplicável e insustentável contradição. É admitir, de uma vez por todas, talvez por meio de um ato declaratório interpretativo, que tanto para o IRPJ como para as contribuições PIS/COFINS, o valor do ICMS/ST, na medida em que é irrecuperável, por não ensejar direito a crédito fiscal, compõe o custo de aquisição da mercadoria adquirida sob o regime da substituição tributária. Com isto, coerentemente, o Fisco Federal passará a observar, para todos os fins, o disposto no art. 14 do DL 1.598/77 e no art. 289 do RIR/99.

4. Conclusão

Por todo o exposto, em nosso entendimento, o ICMS-ST calculado e recolhido a título de antecipação tributária faz parte do custo de aquisição da mercadoria, já que não há previsão legal para o crédito na escrita fiscal deste tributo e o mesmo compõe o preço da mercadoria.

No entanto, conforme demonstramos, não há uma norma específica regulamentando a questão e também não há consenso no entendimento da Receita Federal, variando de acordo com a conveniência deste órgão quanto à tributação de outros tributos.

Por estes motivos, sugerimos que o sistema seja ajustado para que o próprio cliente possa optar, em cada operação, por considerar o ICMS-ST ANTECIPAÇÃO TOTAL (com MVA) ou PARCIAL (sem MVA) como tributo a ser creditado ou não, isto é, se existir crédito, não será somado para a composição do custo, se não existir o crédito, o ICMS-ST ANTECIPAÇÃO serão considerado como custo, devendo ser somado para a composição do custo, haja vista que é um valor destacado do preço da mercadoria.

5. Informações Complementares

Não existem informações a serem complementadas.

6. Referências

- [http://decisoes.fazenda.gov.br/netacqi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=3&f=G&l=20&s1=SRRF/4%AA+RF+OU+Disit+04+OU+Diana+04&s6=SC+OU+DE&s3=60&s4=&s5=&s8=&s7=](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacqi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=3&f=G&l=20&s1=SRRF/4%AA+RF+OU+Disit+04+OU+Diana+04&s6=SC+OU+DE&s3=60&s4=&s5=&s8=&s7=)
- http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm
- <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/rir/L2Parte1.htm>
- [http://decisoes.fazenda.gov.br/netacqi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=1&f=G&l=20&s1=SRRF/8%AA+RF+OU+Disit+08+OU+Diana+08&s6=SC+OU+DE&s3=160&s4=&s5=&s8=&s7=](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacqi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=1&f=G&l=20&s1=SRRF/8%AA+RF+OU+Disit+08+OU+Diana+08&s6=SC+OU+DE&s3=160&s4=&s5=&s8=&s7=)

7. Histórico de Alterações

ID	Data	Versão	Descrição	Chamado
LJAC	29/11/2013	1.00	ICMS-ST – Custo de entrada	THQFAZ