

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ  
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E CONTABILIDADE  
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**LUIZ EDUARDO PESSOA FERNANDES**

**ANÁLISE DO IMPACTO DA CARGA TRIBUTÁRIA DO ICMS EM UMA EMPRESA  
IMPORTADORA E REVENDEDORA DE CHAPAS DE AÇO**

**FORTALEZA  
2013**

**LUIZ EDUARDO PESSOA FERNANDES**

**ANÁLISE DO IMPACTO DA CARGA TRIBUTÁRIA DO ICMS EM UMA EMPRESA  
IMPORTADORA E REVENDEDORA DE CHAPAS DE AÇO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Profa. Jeanne Marguerite Molina  
Moreira, MS

**FORTALEZA  
2013**

## ANÁLISE DO IMPACTO DA CARGA TRIBUTÁRIA DO ICMS EM UMA EMPRESA IMPORTADORA E REVENDEDORA DE CHAPAS DE AÇO

Autor: Luiz Eduardo Pessoa Fernandes  
Orientadora: Profa. Jeanne Marguerite Molina Moreira, MS.

### RESUMO

A redução de alíquota de ICMS, aplicável a operações interestaduais com produtos considerados importados para 4% (quatro por cento), causou impactos tributário e contábil nos resultados operacionais das empresas brasileiras. Dessa forma, este trabalho tem por objetivo geral, simular os impactos que a alteração da alíquota causará na apuração de ICMS de uma empresa importadora e revendedora de chapas de aço localizada no Estado do Ceará. Foi realizada uma pesquisa descritiva, bibliográfica, e qualitativa, com um estudo de caso em que se analisou os resultados da empresa em três cenários distintos. No primeiro, verificou-se os resultados da sociedade antes da entrada em vigor da redução de alíquota de ICMS. No segundo caso, analisou-se as diferenças nos resultados da empresa ocasionados pela nova carga tributária estipulada pelo Senado Federal, a partir de janeiro de 2013, sem se considerar a baixa do saldo credor de ICMS na formação de preço de venda da sociedade. Por fim, estudou-se a alteração no lucro da empresa caso a baixa de ICMS seja incluída na formação de preço. Considerou-se ainda que o saldo credor de ICMS, acumulado em virtude da redução da alíquota de venda de ICMS no segundo e terceiro casos não seria passível de realização, tendo em vista que a empresa estudada não realiza vendas de outras mercadorias que possam consumir o saldo credor ora acumulado, e, por isso, foi considerado perda na análise. Como resultado, verificou-se que, a baixa de ICMS do segundo cenário reduziu o Lucro Líquido da empresa a quase zero. Com relação ao terceiro cenário, verificou-se um acréscimo final em seus resultados, quando comparados com os auferidos em 2012, na ordem de 10%.

**Palavras Chave:** Resolução nº 13/12. Benefício Fiscal na alíquota do ICMS.

### 1. INTRODUÇÃO

Visando reduzir as disputas entre os estados, que concedem benefícios sem a aprovação do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, em especial, os benefícios de redução de carga tributária de bens importados, o Senado Federal publicou a Resolução nº 13/12 na qual reduz a 4% (quatro por cento) a alíquota do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) sobre as vendas interestaduais de mercadorias importadas, ou as vendas interestaduais de produtos industrializados que possuam Conteúdo de Importação (índice, percentual correspondente ao quociente entre o valor da parcela importada do exterior e o valor total da operação de saída) superior a 40% (quarenta por cento).

Esta modificação, a princípio, tornará a carga tributária de ICMS de empresas importadoras e revendedoras de mercadorias credoras, em medida que essas sociedades se creditarão da alíquota cheia interna, geralmente 17% (dezesete por cento) ou 18% (dezoito por cento) e se debitarão apenas de 4% (quatro por cento) em suas vendas posteriores.

Sendo assim, o problema de pesquisa pode ser enunciado da seguinte maneira: Qual o impacto da carga tributária de ICMS no resultado de uma empresa importadora e revendedora de chapas de aço, após a Resolução nº 13/12?

O objetivo geral desse estudo foi simular os impactos da carga tributária de ICMS de uma empresa importadora e revendedora de chapas de aço após a Resolução nº 13/12 do Senado Federal, que reduziu a alíquota interestadual de ICMS nas saídas de produtos importados à 4%.

Por fim, como objetivos específicos, o estudo visou identificar se a sociedade tende a acumular créditos de ICMS após a aplicação da alíquota de 4% estipulada pela Resolução nº 13/12. Buscou-se ainda identificar qual o impacto que a alíquota reduzida causou na formação de preços da sociedade a partir de janeiro de 2013.

Quanto à metodologia, foram utilizados três tipos de pesquisas: a pesquisa bibliográfica que consistiu em consultas a artigos científicos, livros, revistas e pronunciamentos técnicos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). A pesquisa documental que se deu através de consultas à Constituição Federal/88, ao Código Tributário Nacional (Lei 5.172/96), à Resolução nº 13/12, dentre outros dispositivos. E o estudo de caso realizado em uma empresa importadora e revendedora de chapas de aço com o intuito de simular as variações nos resultados contábil e fiscal após a entrada em vigor da Resolução nº 13/12.

A pesquisa se justifica pelo fato de que a alteração promovida pela redução da alíquota interestadual de ICMS incidente sobre operações com produtos importados causará impactos tributário e contábil no resultado de diversas empresas.

O presente estudo está dividido em quatro seções, que inclui a introdução como a primeira. A segunda seção é composta pelo referencial teórico na qual se abordam as principais características do ICMS, benefícios fiscais e os requisitos para a concessão de benefícios fiscais de ICMS pelos estados brasileiros e o Distrito Federal.

A terceira seção é composta pela metodologia aplicada à presente pesquisa. Na quarta foi realizado um estudo de caso no qual se simulam as diferenças dos resultados societário e fiscal de uma empresa revendedora de chapas de aço no Estado do Ceará, comparando a carga tributária que vigorou até dezembro de 2012 e a nova carga a partir de janeiro de 2013 em três cenários distintos. O primeiro no qual se considerou, na formação do preço de venda das mercadorias, a carga tributária de ICMS que vigorou até dezembro de 2012. No segundo considerou-se a alíquota de ICMS aplicável a partir de janeiro de 2013, sem se incluir na formação do preço de venda das chapas de aço eventual saldo credor acumulado pela empresa estudada no período. No terceiro cenário também se considera a alíquota reduzida de ICMS, a partir de janeiro de 2013, contudo, nesse caso, se incluiu na formação de preço eventual saldo credor acumulado pela sociedade estudada.

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1. Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de comunicação – ICMS.**

O art. 3º Código Tributário Nacional – CTN define tributo como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, e que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. (BRASIL, 2013)

Por sua vez, o art. 16 do mesmo dispositivo legal define imposto como “tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. (BRASIL, 2013)

O Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação – ICMS está disciplinado na Constituição Federal/88 (CF/88) no art. 155, II. É de competência exclusiva dos Estados e do Distrito Federal.

Conforme Carrazza (2013, p. 42), o ICMS “é o imposto economicamente mais importante do Ordenamento Jurídico brasileiro, uma vez que ele é o que envolve as maiores quantias em dinheiro e que, por isso, é o que mais controvérsias suscita”. Ou seja, nas palavras do autor, o ICMS, por sua relevância, é o imposto que mais gera disputas judiciais entre os entes públicos e os contribuintes.

Para Machado (2011, p. 369), o ICMS:

É tributo de função predominantemente fiscal. É fonte de receita bastante expressiva para os Estados e o Distrito Federal. Tem sido, todavia, utilizado também com função extrafiscal, mas essa prática é desaconselhável, em virtude das práticas fraudulentas que o tratamento diferenciado pode estimular.

Ressalte-se que, apesar de ser um imposto estadual, suas regras gerais foram instituídas pela Lei Complementar nº. 87, de 13 de setembro de 1996, que dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências.

No Estado do Ceará, o ICMS é regulado pelo Decreto nº 24.569/97 (RICMS/CE) que, com relação às chapas de aço, não institui regime de substituição tributária. A alíquota interna do imposto, conforme art. 55 do RICMS/CE, para essas mercadorias é de 17%.

### **2.1.1. Principais Características do ICMS**

O ICMS é imposto de competência dos Estados Membros e do Distrito Federal, que tem por fato gerador, de acordo com art. 2º da Lei Complementar nº 87/96, dentre outros casos, a circulação de mercadorias, a prestação onerosa de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação, além das aquisições de mercadorias importadas do exterior. Neste caso, ainda que o importador não seja contribuinte do imposto.

Nas palavras de Carrazza (2013, p. 48) mercadoria “é o bem móvel corpóreo adquirido pelo comerciante, industrial ou produtor, para servir de objeto de seu comércio, isto é, para ser revendido”. Depreende-se daí que todo objeto móvel pode ser potencialmente mercadoria, desde que a pessoa que o adquiriu, ou que o tenha em seu poder, deseje comercializá-lo.

Com relação à base de cálculo, esta é disciplinada no art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, e, em suma, pode ser considerada como o valor da mercadoria comercializada, ou do serviço prestado, acrescido de todas as despesas acessórias, como fretes, seguros, dentre outras.

No que tange à alíquota, é regulamentada pelo inciso V § 2º do art. 155 da Carta Magna de 1988, *in verbis*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I-(...)

II - 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;

§ 1.º (...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;  
(BRASIL, 2013).

Desde a publicação da Resolução nº 22/89, que estabelece alíquotas de ICMS, o Senado definiu as alíquotas interestaduais em 12% (doze por cento), regra geral, ou 7% (sete por cento) nas operações e prestações realizadas nas regiões sul e sudeste, destinadas às regiões norte, nordeste e centro-oeste e ao Estado do Espírito Santo.

Contudo, em abril de 2012, o Senado Federal publicou a Resolução nº 13/12, que estabelece alíquotas do ICMS nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, na qual reduz a 4% (quatro por cento) a alíquota de imposto sobre as vendas interestaduais de mercadorias importadas, ou as vendas interestaduais de produtos industrializados que possuam Conteúdo de Importação superior a 40% (quarenta por cento).

Conteúdo de Importação, conforme definido no § 2º do art. 1º da mesma Resolução nº 13/12 “é o percentual correspondente ao quociente entre o valor da parcela importada do exterior e o valor total da operação de saída interestadual da mercadoria ou bem”. (SENADO FEDERAL, 2013).

O sujeito passivo, definido por Amaro (2011, p. 323) como “o devedor da obrigação tributária, ou seja, é a pessoa que tem o dever de prestar ao credor ou sujeito ativo, o objeto da obrigação”, está contextualizado no art. 4º da Lei Complementar nº 87/96 como:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.  
(BRASIL, 96)

Cabe ressaltar ainda que o ICMS, nos termos do inciso I, § 2º, art. 155 da Constituição Federal/88, “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

Além disso, o ICMS poderá ser seletivo, nos termos do inciso III, § 2º, art. 155 da Constituição Federal/88, ou seja, “caso o legislador estadual opte por adotar a seletividade, as alíquotas deverão ser fixadas de acordo com a essencialidade do produto, sendo menores para os gêneros essenciais e maiores para os supérfluos”. (ALEXANDRE, 2013, p. 585).

Por fim, destaque-se que, conforme disposto no art. 155, § 2º, V, “b”, da Carta Magna, “alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais”.

## 2.2. Benefícios Fiscais

Os benefícios fiscais são concessões dadas pelo Ente Público, sujeito ativo da obrigação tributária, que reduzem, de alguma forma a carga tributária ao qual o contribuinte do tributo estaria sujeito, conforme regras gerais que norteiam tal tributo (MACHADO, 2011), como se pode depreender ainda dos doutrinadores abaixo: Nesse sentido, Carrazza (2013, p. 988):

Por meio de incentivos fiscais, a pessoa política tributante estimula os contribuintes a fazerem algo que a ordem jurídica considera conveniente, interessante ou oportuno (por exemplo, instalar indústrias em região carente do país). Este objetivo é alcançado por intermédio da diminuição ou, até, da supressão da carga tributária. Os incentivos fiscais manifestam-se sob a forma quer de imunidades (v. g., imunidade de ICMS às exportações de produtos industrializados), quer de isenções tributárias (por exemplo, isenção de IPI sobre as vendas de óculos).

Na mesma obra, complementa o doutrinador que:

Exceção feita aos casos de imunidade (previstos na própria Constituição), os incentivos fiscais, que se traduzem em mitigações ou supressões da carga tributária só são válidos se, observados os limites constitucionais, surgirem do exercício ou do não exercício da competência tributária da pessoa jurídica que os concede. (CARRAZZA, 2013).

Por sua vez, Ataliba e Gonçalves (2008, p. 167) ressaltam que:

Os incentivos fiscais manifestam-se, assim, sob várias formas jurídicas, desde a forma imunitória até a de investimentos privilegiados, passando pelas isenções, alíquotas reduzidas, suspensão de impostos, manutenção de créditos, bonificações, créditos especiais – dentre eles os chamados créditos-prêmio – e outros tantos mecanismos, cujo fim último é, sempre, o de impulsionar ou atrair, os particulares para a prática das atividades que o Estado elege como prioritárias, tornando, por assim dizer, os particulares em participantes e colaboradores da concretização das metas postas como desejáveis ao desenvolvimento econômico e social por meio da adoção do comportamento ao qual são condicionados.

Contudo, antes da concessão de benefícios, o ente público deve observar algumas limitações impostas pelo Ordenamento Jurídico nacional, uma delas pode ser

interpretada pelo Princípio da Legalidade, explicitado no § 6º, do art. 150, da CF/88 com a seguinte redação:

Art. 150 (...)

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição. (BRASIL, 2013)

A Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, ainda limita a concessão de benefícios pelo ente à apresentação da estimativa do impacto financeiro e orçamentário que a renúncia de receita por parte do ente público ocasionará.

Ademais, ressalte-se que, uma vez concedido, o benefício fiscal deve ser estendido a todos os contribuintes que se encontram em situação análoga à dos beneficiados (CARRAZZA, 2013), que é a tradução do Princípio Constitucional da Isonomia, previsto no *caput* do art. 5º da Constituição Federal/88 “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”.

### **2.2.1. Benefícios Fiscais no ICMS**

No que tange ao ICMS, a Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975, que dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do ICMS, limita a concessão de benefícios fiscais, a celebração de convênios ratificados pelos Estados e o Distrito Federal.

Os convênios, nos termos da mesma lei, devem ser ratificados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. O Conselho é formado por um representante de cada Estado e do Distrito Federal e tem por finalidade promover ações necessárias à elaboração de políticas e harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do art. 1º do Convênio nº 133/97, que aprova o Regimento do CONFAZ.

Assim, Carrazza (2013, p. 578) esclarece que:

As isenções de ICMS, no entanto, não seguem essa diretriz. De fato, unilateralmente, nem os Estados, nem o Distrito Federal, podem concedê-las. Nem mesmo por meio de lei ordinária. Não há, portanto, isenções autonômicas, em matéria de ICMS. Notamos, a propósito, que a lei ordinária (estadual ou distrital) também não pode, no que concerne a este tributo, conceder incentivos fiscais (reduções de base de cálculo, créditos presumidos ou fictícios, remissões parciais, anistias, diferimentos, parcelamentos de débitos tributários, adiantamentos de prazos de pagamentos e, assim por diante).

A concessão de benefícios de ICMS, nos termos do art. 30 do Convênio nº 133/97, só pode ser efetuada após aprovação unânime dos representantes presentes à reunião do CONFAZ, e com a edição do Convênio respectivo que regulamente o benefício ora autorizado.

Todavia, com o objetivo de atrair investimentos para seus territórios, alguns estados publicaram diversos atos normativos unilaterais que concedem benefícios fiscais para empresas que se instalem em suas fronteiras (VARSANO, 1996).

Na mesma obra, Varsano (1996) demonstra que os estados travam verdadeiras disputas no que tange à concessão de benefícios que não passam pela prévia aprovação do CONFAZ. Ou seja, cada um tenta conceder um melhor benefício para atrair empresas de diversos setores da economia e desenvolver suas indústrias. O autor complementa destacando que, de fato, em alguns casos, a única maneira de o Estado conseguir atrair os investimentos almejados é a concessão de benefício.

Nesse sentido, demonstra-se no Quadro 1 dispositivos citados que são, em suma, benefícios fiscais concedidos de forma unilateral pelos estados com o intuito de atrair investimentos para seus territórios, prática vedada pelo CONFAZ e que geram disputas judiciais entre os entes federativos.

**Quadro I** - Benefícios Concedidos sem aprovação do Confaz

<b>Estado</b>	<b>Legislação</b>	<b>Benefício</b>
<b>CE</b>	Lei 12.464/1995	Incentivo Fiscal à Cultura
	Decreto 27040/2003	Provin
<b>PE</b>	Lei 11675/1999	Prodepe
<b>BA</b>	Lei 7980/2001	Desenvolve
<b>AM</b>	Decreto 23873/2003	Refaz
<b>SC</b>	Lei 13992/2007	Pró Emprego
<b>PR</b>	Decreto 1465/2003	Programa Bom Emprego
<b>ES</b>	Lei 2508/1970	Fundap
<b>GO</b>	Lei 13506/1999	Fidalgo/Proalgo

Fonte: Elaborado pelo autor

De fato, as Unidades Federativas somente podem conceder benefícios após aprovação unânime dos representantes presentes em reunião do CONFAZ, ou seja, de todos os estados e do Distrito Federal.

Assim, a proliferação de benefícios irregulares levou alguns estados a ajuizarem Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADIN, solicitando o reconhecimento da irregularidade dos benefícios por ferirem o texto constitucional, dentre elas:

ADIN 2906 (Relator: Min. Marco Aurélio). Governador de São Paulo x Assembléia Legislativa e Governador do Rio de Janeiro. A ADIN foi proposta requerendo a inconstitucionalidade da Lei nº 3.394/2000 e o Decreto nº 26.273/2000, editados para regularizar a situação de empresas que tiveram suspenso o benefício do prazo especial de pagamento do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) com base na Lei nº 2.273/94.

ADIN 4494 (Relator: Min. Celso Mello). Confederação Nacional dos Trabalhadores Metalúrgicos - CNTMs x Governo/Assembleia de Santa Catarina: A ação foi ajuizada pela Confederação Nacional dos Trabalhadores Metalúrgicos (CNTM) contra uma lei do estado de Santa Catarina que concede incentivos fiscais para importação de produtos e equipamentos via portos, aeroportos e rodovias catarinenses.

O Supremo Tribunal Federal - STF tem assumido uma postura firme diante do tema com a edição do projeto de Súmula Vinculante nº 69, publicada em 24 de abril de 2012, cujo conteúdo proposto foi de que: “qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional”.

Por sua vez, o Senado Federal, com o objetivo de diminuir as disputas entre os estados, especialmente no que tange aos benefícios concedidos para empresas que realizem importações de mercadorias em seus portos, geralmente concedidos em forma de crédito presumido ao importador, editou Resolução nº 13/12 que reduziu a alíquota interestadual de ICMS para 4%. (JUNQUEIRA, 2012)

O Convênio 38/13, cria uma nova obrigação acessória para os contribuintes, a Ficha de Conteúdo de Importação – FCI, na qual devem constar, dentre outros dados, os valores da parcela importada e o valor da saída interestadual para fins de cálculo do CI. A FCI deve ser enviada mensalmente, sendo dispensado o seu envio nos casos em que o valor do conteúdo de importação não implique em alteração da alíquota interestadual.

A FCI será informada ainda em campo próprio da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) que realizar a operação de saída de produtos importados, conforme orientação da Cláusula Quinta do mesmo Convênio nº 38/13. Enquanto o campo específico não for criado, os contribuintes informarão os dados no campo informações adicionais da NF-e.

Destaque-se que a redução de alíquota do ICMS nas saídas interestaduais em 66,67% (de 12% para 4%), instituída pela Resolução nº 13/12 do Senado Federal, poderá levar ao acúmulo de crédito de ICMS por parte das empresas importadoras, uma vez que a alíquota de ICMS incidente na importação, em regra 17% ou 18%, chega a ser mais de quatro vezes superior àquela incidente nas saídas posteriores praticadas pelas empresas.

Ressalta-se ainda que, a princípio, os créditos de ICMS devem ser controlados no Ativo Circulante da empresa adquirente dos produtos importados, não integrando os custos de aquisição das mercadorias (IUDÍCIBUS, 2010).

Caso a empresa não consiga consumir totalmente os seus créditos de ICMS em sua apuração corrente, ou seja, seus créditos fiscais sempre superem os débitos, terá, portanto, um valor a ser controlado no Ativo, que crescerá e que não terá perspectivas de realização.

Nesses casos, conforme definições dadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, CPC nº 01, os ativos devem ser registrados por seu valor justo, ou seja, pela efetiva perspectiva de realização de tais bens ou direitos.

Assim, conforme o CPC nº 01, ativos que não tenham perspectivas de realização ao longo dos anos devem ser reconhecidos, contabilmente, como perdas, o que diminuirá o resultado do exercício a ser apurado pela empresa a qual os referidos créditos pertencem.

Por outro lado, caso a empresa opte por manter os preços de venda anteriormente praticados, ou seja, não repassar em seus preços de vendas a diminuição na carga tributária do ICMS, deverá ter um acréscimo em sua receita líquida de vendas.

Dessa forma, no decorrer deste trabalho será realizado estudo avaliando o impacto da redução da alíquota interestadual de ICMS no resultado líquido de uma empresa importadora e revendedora de chapas de aço.

### **3. METODOLOGIA.**

Define-se esta pesquisa como sendo de natureza descritiva, tendo em vista que o intuito principal foi o aprofundamento das principais alterações contábeis no resultado de uma empresa, localizada no Estado do Ceará, importadora e revendedora de chapas de aço para clientes localizados fora do estado após a vigência da Resolução nº 13/12. Marconi e Lakatos (1992) definem este tipo de pesquisa como aquela que tem por objetivo definir as variações de um fenômeno estabelecendo as relações entre as variáveis analisadas no estudo.

No que concerne ao procedimento, o trabalho se classifica como um estudo de caso, uma vez que a modificação de alíquota de ICMS trazida pela Resolução nº 13/12 publicada pelo Senado Federal impactará diretamente os resultados contábeis e societários da empresa analisada, após a aplicação da nova alíquota.

A pesquisa foi bibliográfica, uma vez que se tentou simular os impactos que a nova legislação poderá causar nos resultados da empresa através de textos publicados por doutrinadores jurídicos e contábeis e da legislação vigente no Brasil (MARCONI E LAKATOS, 1992).

Yin (2001, p. 21) afirma que o estudo de caso “permite uma investigação para se preservar as características holísticas e significativas dos eventos da vida real”. Completando essa afirmação, Roesch (2006) define que o estudo de caso analisa pessoas em seu ambiente natural, sem ser controlado e permite a verificação de fenômenos em profundidade dentro de seu contexto. Assim, no estudo de caso, o pesquisador não encara os eventos como fatos particulares, mas proporciona um sentido de tempo e história aos eventos. Yin (2001) complementa ainda que o estudo de caso se baseia em várias fontes de evidências, com os dados convergindo em formato de um triângulo.

O presente trabalho tem uma abordagem qualitativa, que é a forma adequada para entender a natureza de um fenômeno social e não utiliza um instrumental estatístico como base do processo de análise da pesquisa (RICHARDSON et al., 2008).

Os pesquisadores do método qualitativo procuram identificar na pesquisa as causas para explicar determinado fenômeno, enquanto que no método quantitativo buscam-se efeitos causais, porque verificam como a variável dependente se comporta em relação à variável independente (KIRSCHBAUM, 2009).

Os dados coletados para as simulações realizadas no estudo de caso foram fornecidos pelos sócios da empresa analisada e são estimativas do faturamento por ela auferido no ano de 2013. A margem de lucro, na formação de preço que os proprietários esperam obter no exercício é de aproximadamente 10% (dez por cento), mesmo percentual atingido no ano de 2012.

Deste modo, a formação dos preços de venda foi realizada tomando por base as despesas operacionais e não operacionais estimadas pelos sócios da empresa, aplicando-se, sobre ela, a margem de lucro almejada. Portanto, os tributos incidentes sobre as vendas foram acrescentados ao valor final dos produtos e integralmente repassados aos clientes da sociedade.

Para se atingir os objetivos específicos da pesquisa, os dados foram analisados em três cenários distintos: no primeiro, foram mantidas as mesmas regras vigentes até dezembro de 2012, ou seja, alíquota interestadual de ICMS de 12% (doze por cento)

No segundo cenário, os dados foram analisados utilizando-se a alíquota reduzida de ICMS que começou a vigorar em janeiro de 2013, sem se considerar, na formação de preços, eventual saldo credor de ICMS a ser acumulado pela empresa. Por fim, no terceiro cenário, analisou-se os resultados da entidade a partir de janeiro de 2013, mas já considerando que o

eventual saldo credor de ICMS acumulado como perda, sendo este incluído na formação de preços finais das chapas de aço revendidas e também repassado aos clientes da sociedade.

Para atendimento do objetivo geral, comparou-se os resultados obtidos na análise dos três cenários estudados a fim de se simular os impactos no resultado do exercício de 2013 da empresa, quando comparado com o que seria por ela auferido em 2012. Verificou-se ainda o impacto na apuração de ICMS e se houve acúmulo de crédito no período.

### **3.1. FATOS E PREMISSAS DAS SIMULAÇÕES.**

No presente estudo, será realizada a análise de três cenários distintos. No primeiro, considerou-se a situação da empresa, antes da Resolução nº 13/12 entrar em vigor, ou seja, alíquota interestadual de ICMS de 12%.

O segundo estudo, considerando a alíquota interestadual de ICMS de 4%, a partir de janeiro de 2013, após a entrada em vigor da resolução em evidência, contudo mantendo as mesmas condições descritas anteriormente. Neste cenário, o preço de venda deverá ser reduzido, em virtude da diminuição do reajustamento da base da receita líquida pela inclusão por dentro do ICMS. Porém, a Receita Líquida da empresa será a mesma. Não se considerou, para fins de formação de preço o valor do saldo credor de ICMS apurado no período.

No terceiro cenário será estudado o impacto no resultado da empresa, após a entrada em vigor da Resolução nº 13/12, caso a sociedade decida considerar, em sua formação de preço, o saldo credor de ICMS apurado como despesa do período e, majorar o seu preço final de venda.

Em todos os cenários, será considerada despesa qualquer saldo credor de ICMS que a empresa possua, tendo em vista a irrecuperabilidade do saldo desta conta. Assim, boas práticas contábeis, externadas no CPC 01, serão obedecidas.

As despesas de transporte incidentes sobre as vendas são sempre pagas pelos clientes da empresa.

Para efeitos de cálculo de Imposto sobre a Renda considerou-se a alíquota média de 25% (vinte e cinco por cento) e alíquota de 9% (nove por cento) para o cálculo da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL).

## **4. ESTUDO DE CASO.**

A empresa a ser estudada terá seu nome resguardado por solicitação dos sócios. Sua atividade principal é a importação de chapas de aço no Estado do Ceará, que são revendidas a dois clientes, um localizado no Estado do Tocantins e o outro no interior do Estado do Rio Grande do Norte. Em virtude do montante de seu faturamento, apura o Imposto sobre a Renda pelo Lucro Real.

Para efeitos de cálculos, considerou-se que as chapas de aço (NCM 7308.90.10) custam R\$ 1.000 (um mil reais) a tonelada e a empresa importa 50.000 to (cinquenta mil toneladas) de mercadoria por ano.

Nesse valor estão incluídos os seguintes tributos incidentes na importação: Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação, (ICMS), a alíquota de 17% (dezesete por cento); Programa de Integração Social (PIS), a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento); Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento); e Imposto de

Importação (II), a alíquota de 12% (doze por cento). Conforme a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), publicada em 2012, em vigor as chapas de aço não são tributadas pelo Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), bem como despesas de transporte, capatazia e demais despesas incidentes na importação.

Com relação a sua receita líquida, a empresa adotará como margem de lucro o percentual de 10% (dez por cento) incidente sobre a totalidade de custos e despesas incorridos no período, inclusive sobre as mercadorias adquiridas. Contudo, para efeitos do cálculo da margem de lucro, serão retirados os tributos recuperáveis incidentes na importação das chapas de aço.

Sobre o valor encontrado, a empresa realizará o reajustamento da base da receita líquida com impostos incidentes na venda, ou seja, a margem de lucro de 10% adotada pela empresa não é alterada pela incidência dos impostos indiretos, uma vez que o valor dos tributos será integralmente repassado a seus clientes.

Com base na metodologia de cálculo descrita, para o primeiro cenário, demonstra-se o resultado das apurações de PIS, COFINS e ICMS (Tabela 1), e a Demonstração do Resultado do Exercício da empresa objeto de estudo, considerando os dados do ano passado, ou seja, alíquota interestadual de 12% (doze por cento), vigente até dezembro de 2012 (Tabela 2).

**Tabela 1. Apuração de tributos indiretos**

Descrição tributos	Alíquotas	Valor Tributos (R\$)
<b>Valor dos Tributos sobre a aquisição de Mercadoria</b>		
(a) Valor de Aquisição das mercadorias		50.000.000
(b) ICMS a Recuperar ( $b = a * 17\%$ )	17%	8.500.000
(c) Pis a Recuperar ( $c = a * 1,65\%$ )	1,65%	825.000
(d) Cofins a Recuperar ( $d = a * 7,6\%$ )	7,6%	3.800.000
<b>(e) Custo Líquido Estoque (<math>e = a - b - c - d</math>)</b>		<b>36.875.000</b>
<b>Valor dos Tributos sobre a comercialização de Mercadoria</b>		
(f) Preço de Venda das mercadorias		78.829.841
(g) ICMS Sobre venda ( $g = f * 12\%$ )	12%	9.459.581
(h) PIS Sobre Venda ( $h = f * 1,65\%$ )	1,65%	1.300.692
(i) COFINS Sobre Venda ( $i = f * 7,6\%$ )	7,6%	5.991.068
<b>Apuração da Carga Tributária</b>		
(j) ICMS a Recolher/Recuperar ( $j = g - b$ )		959.581
(k) PIS a Recolher/Recuperar ( $k = h - c$ )		475.692
(l) COFINS a Recolher/Recuperar ( $l = i - d$ )		2.191.068
<b>(m) Efeito Tributário Consolidado (<math>m = j + k + l</math>)</b>		<b>3.626.341</b>

Fonte: Elaborado pelo autor

É possível observar na Tabela 1 que, neste cenário, a empresa possui saldo devedor de ICMS, aproximadamente, de R\$ 959 mil (novecentos e cinquenta e nove mil reais). Dessa forma, não foram realizados ajustes de baixa de ativo para o cálculo de seu resultado líquido.

No demonstrativo apresentado pela Tabela 2, observa-se que a sociedade encerrou o ano fiscal com o Lucro Líquido de, aproximadamente, R\$ 3,7 milhões (três milhões e setecentos mil reais).

Evidencia-se, ainda, na Tabela 2, que o preço de venda dos produtos da referida empresa, é de R\$ 78 milhões (setenta e oito milhões de reais) e que o Lucro Antes dos Impostos (LAIR) encontrado é, aproximadamente, R\$ 5,6 milhões (cinco milhões e seiscentos mil reais).

**Tabela 2.** Demonstração do Resultado Líquido do exercício em dezembro de 2012.

Demonstração do Resultado do Exercício	Totais (R\$)
<b>(n) Receita Operacional Bruta (n = f)</b>	<b>78.829.841</b>
(o) Deduções (p = p+q+r)	16.751.341
(p) PIS (p = h)	1.300.692
(q) COFINS (q = i)	5.991.068
(r) ICMS (r = f)	9.459.581
<b>(s) Receita Operacional Líquida (s = n - o)</b>	<b>62.078.500</b>
<b>(t) Custos (t = u+v+w+x)</b>	<b>54.225.000</b>
(u) Custos com Importação de Mercadoria	36.875.000
(v) Custos Diretos com Mão de Obra	15.000.000
(w) Custo com Materiais/Equipamentos	350.000
(x) Outros Custos Operacionais	2.000.000
<b>(y) Lucro Bruto (y = s-t)</b>	<b>7.853.500</b>
<b>(z) Despesas Operacionais (z = aa+ab+ac+ad)</b>	<b>2.210.000</b>
(aa) Despesas com Aluguéis	1.000.000
(ab) Despesas Administrativas	400.000
(ac) Despesas comerciais	750.000
(ad) Outras Despesas	60.000
<b>(ae) LAIR (ae = y-z)</b>	<b>5.643.500</b>
<b>(af) Impostos Diretos (af = ag+ah)</b>	<b>1.918.790</b>
(ag) IR (ag = ae*25%)	1.410.875
(ah) CSLL (ah = ae*9%)	507.915
<b>(ai) Lucro Líquido (ai = ae-af)</b>	<b>3.724.710</b>

Fonte: Elaborado pelo autor

Contudo, a partir de janeiro de 2013, a alíquota interestadual de ICMS incidente sobre as vendas praticadas pela empresa foi reduzida a 4% (quatro por cento) por força da Resolução nº 13/12, publicada pelo Senado Federal, o que levou aos resultados demonstrados nas tabelas 3 e 4..

**Tabela 3.** Demonstração do Resultado Líquido do exercício em janeiro de 2013.

Descrição tributos	Alíquotas	Valor Tributos (R\$)
<b>Valor dos Tributos sobre a aquisição de Mercadoria</b>		
(a) Valor de Aquisição das mercadorias		50.000.000
(b) ICMS a Recuperar (b = a*17%)	17%	8.500.000
(c) Pis a Recuperar (c = a*1,65%)	1,65%	825.000
(d) Cofins a Recuperar (d = a*7,6%)	7,6%	3.800.000
<b>(e) Custo Líquido Estoque (e = a-b-c-d)</b>		<b>36.875.000</b>
<b>Valor dos Tributos sobre a comercialização de Mercadoria</b>		
(f) Preço de Venda das mercadorias		71.560.231
(g) ICMS Sobre venda (g = f*4%)	4%	2.862.409
(h) PIS Sobre Venda (h = f*1,65%)	1,65%	1.180.744
(i) COFINS Sobre Venda (i = f*7,6%)	7,6%	5.438.578
<b>Apuração da Carga Tributária</b>		
(j) ICMS a Recolher/Recuperar (j = g-b)		(5.637.591)
(k) PIS a Recolher/Recuperar (k = h-c)		355.744
(l) COFINS a Recolher/Recuperar (l = i-d)		1.638.578
<b>(m) Efeito Tributário Consolidado (m = j+k+l)</b>		<b>1.994.321</b>

Fonte: Elaborado pelo autor

Como se observa nesse cenário, o valor da Receita Bruta da sociedade também diminuiu, tendo em vista que o reajuste da base da receita líquida será reduzido proporcionalmente à variação da alíquota de ICMS incidente na operação.

Em virtude disso, verifica-se que, no cenário 2, o resultado da empresa foi alterado, conforme demonstrado nas Tabelas 3 e 4:.

Primeiramente, verifica-se na Tabela 3 que a Receita Bruta auferida pela empresa no segundo cenário foi reduzida de, aproximadamente, R\$ 78,8 milhões (setenta e oito milhões e oitocentos mil reais) para R\$ 78,3 milhões (setenta e oito milhões e trezentos mil reais), em virtude da redução da alíquota de ICMS de 12% para 4% a partir de janeiro de 2013.

Como, por premissa de formação de preços, a sociedade embute em sua margem os valores de tributos incidentes sobre a venda, uma menor carga tributária sobre as saídas de seus produtos altera diretamente o preço de venda por ela praticado, já que um valor menor, referente à carga tributária total, será repassado a seus clientes.

Destaque-se ainda que os débitos de ICMS incidentes no período não foram suficientes para consumir todo o saldo credor do imposto acumulado pela sociedade no momento da importação das chapas de aço, tendo em vista a diferença das alíquotas.

O saldo credor de ICMS, por premissa desse cenário, foi considerado como não recuperável e por isso baixado contra perda na Apuração do Resultado do Exercício, o que reduziu o Lucro do Período a quase R\$ 4 mil (quatro mil reais).

**Tabela 4.** Demonstração do Resultado Líquido do exercício em janeiro de 2013.

<b>Demonstração do Resultado do Exercício</b>	<b>Totais (R\$)</b>
(n) Receita Operacional Bruta (n = f)	71.560.231
<b>(o) Deduções (o = p+q+r)</b>	9.481.731
<b>(p) PIS (p = h)</b>	1.180.744
<b>(q) COFINS (q = i)</b>	5.438.578
<b>(r) ICMS (r = f)</b>	<b>2.862.409</b>
(s) Receita Operacional Líquida (s = n - o)	<b>62.078.500</b>
(t) Custos (t = u+v+w+x)	<b>54.225.000</b>
<b>(u) Custos com Importação de Mercadoria</b>	36.875.000
<b>(v) Custos Diretos com Mão de Obra</b>	15.000.000
<b>(w) Custo com Materiais/Equipamentos</b>	350.000
<b>(x) Outros Custos Operacionais</b>	2.000.000
(y) Lucro Bruto (y = s-t)	<b>7.853.500</b>
(z) Despesas Operacionais (z = aa+ab+ac)	<b>2.210.000</b>
<b>(aa) Despesas com Aluguéis</b>	1.000.000
<b>(ab) Despesas Administrativas</b>	400.000
<b>(ac) Despesas comerciais</b>	750.000
<b>(ad) Outras Despesas</b>	60.000
<b>(ae) Crédito de ICMS não Recuperável (ae = j)</b>	5.637.591
(af) LAIR (af = y-z)	5.909
(ag) Base IR (ag = af)	<b>5.909</b>
(ah) Impostos Diretos (ah = ai+aj)	<b>2.009</b>
(ai) IR (ai = af*25%)	<b>1.477</b>
(aj) CS (aj = af*9%)	<b>532</b>
<b>(ak) Lucro Após IR (ak = af-ah)</b>	<b>3.900</b>

Fonte: Elaborado pelo autor

Por fim, no terceiro cenário, analisou-se o Resultado Líquido da empresa, caso esta deseje incluir o saldo credor de ICMS apurado a partir de janeiro de 2013, como despesa

operacional, impactando diretamente na sua formação de preço de venda. Nesse caso, o resultado da sociedade foi alterado conforme Tabelas 5 e 6.

Verifica-se na Tabela 5 que, apesar da nova metodologia adotada, o preço final de venda da sociedade foi inferior ao adotado por ela antes da entrada em vigor da nova alíquota de ICMS, demonstrada na Tabela 1.

Como ocorreu nas análises da Tabela 3, as apurações de PIS e COFINS continuaram com Saldo a Recolher ao final do exercício, uma vez que não há alteração de alíquotas das referidas Contribuições na mudança do cenário vigente até dezembro de 2012 e o existente no ano de 2013.

O Saldo credor de ICMS foi reduzido quando comparados os saldos demonstrados na Tabela 5, R\$ 5.365 mil (cinco milhões e trezentos e sessenta e cinco mil reais) e o total apurado na Tabela 3, do cenário anterior, R\$ 5.537 mil (cinco milhões trezentos e trinta e sete mil).

Este fato se deve à nova metodologia de cálculo utilizada no cenário pela empresa, que incluiu, no valor de seu preço de venda, a futura baixa do Saldo Credor de ICMS apurado no período.

Este procedimento resultou ainda na majoração da Receita Bruta da empresa dos R\$ 71.560 mil (setenta e um milhões e quinhentos e sessenta mil reais) demonstrado na Tabela 3 do Segundo Cenário, para R\$ 78.363 mil (setenta e oito milhões trezentos e sessenta e três mil reais)

**Tabela 5.** Demonstração do Resultado Líquido do exercício em janeiro de 2013, incluindo o saldo credor de ICMS em sua formação de preço.

Descrição tributos	Alíquotas	Valor Tributos (R\$)
<b>Valor dos Tributos sobre a aquisição de Mercadoria</b>		
(a) Valor de Aquisição das mercadorias		50.000.000
(b) ICMS a Recuperar (b = a*17%)	17%	8.500.000
(c) Pis a Recuperar (c = a*1,65%)	1,65%	825.000
(d) Cofins a Recuperar (d = a*7,6%)	7,6%	3.800.000
<b>(e) Custo Líquido Estoque (e = a-b-c-d)</b>		<b>36.875.000</b>
<b>Valor dos Tributos sobre a comercialização de Mercadoria</b>		
(f) Preço de Venda das mercadorias		78.363.686
(g) ICMS Sobre venda (g = f*12%)	4%	3.134.547
(h) PIS Sobre Venda (h = f*1,65%)	1,65%	1.293.001
(i) COFINS Sobre Venda (i = f*7,6%)	7,6%	5.955.640
<b>Apuração da Carga Tributária</b>		
(j) ICMS a Recolher/Recuperar (j = g-b)		(5.365.453)
(k) PIS a Recolher/Recuperar (k = h-c)		468.001
(l) COFINS a Recolher/Recuperar (l = i-d)		2.155.640
<b>(m) Efeito Tributário Consolidado (m = j+k+l)</b>		<b>2.623.641</b>

Fonte: Elaborado pelo autor

Como se pode observar na tabela 6, a nova metodologia de formação de preços adotada pela empresa importa na majoração do LAIR para R\$ 4.078 mil (quatro milhões e setenta e oito mil reais) é o maior índice encontrado pela empresa em todos os cenários.

**Tabela 6.** Demonstração do Resultado Líquido do exercício da empresa em janeiro de 2013, mantendo os preços de venda do período anterior.

<b>Demonstração do Resultado do Exercício</b>	<b>Totais (R\$)</b>
(n) Receita Operacional Bruta (n = f)	78.363.686
<b>(o) Deduções (o = p+q+r)</b>	10.383.188
<b>(p) PIS (p = h)</b>	1.293.001
<b>(q) COFINS (q = i)</b>	5.955.640
<b>(r) ICMS (r = f)</b>	<b>3.134.547</b>
(s) Receita Operacional Líquida (s = n - o)	<b>67.980.498</b>
(t) Custos (t = u+v+w+x)	<b>54.225.000</b>
<b>(u) Custos com Importação de Mercadoria</b>	36.875.000
<b>(v) Custos Diretos com Mão de Obra</b>	15.000.000
<b>(w) Custo com Materiais/Equipamentos</b>	350.000
<b>(x) Outros Custos Operacionais</b>	2.000.000
(y) Lucro Bruto (y = s-t)	<b>13.755.498</b>
(z) Despesas Operacionais (z = aa+ab+ac+ad)	<b>7.575.453</b>
<b>(aa) Despesas com Aluguéis</b>	1.000.000
<b>(ab) Despesas Administrativas</b>	400.000
<b>(ac) Despesas comerciais</b>	750.000
<b>(ad) Outras Despesas</b>	60.000
<b>(ae) Crédito de ICMS não Recuperável (ae = j)</b>	5.365.453
(af) LAIR (af = y-z)	6.180.045
(ag) Base IR (ag = af)	<b>6.180.045</b>
(ah) Impostos Diretos (ah = ai+aj)	<b>2.101.215</b>
(ai) IR (ai = ah*25%)	<b>1.545.011</b>
(aj) CS (aj = af*9%)	<b>556.204</b>
<b>(ak) Lucro Após IR (ak = af-ah)</b>	<b>4.078.830</b>

Fonte: Elaborado pelo autor

Ou seja, quando se considera, previamente, a perda do saldo Ativo de ICMS na formação de preço de venda, apesar de encontrar um valor R\$ 500 mil (quinhentos mil reais) de receita bruta inferior àquele auferido pela empresa no primeiro cenário, o resultado final do período foi majorado em, aproximadamente, R\$ 350 mil (trezentos e cinquenta mil reais) quando comparamos com o resultado do primeiro cenário.

Diante do exposto, pode-se verificar que a redução da alíquota de venda interestadual de produtos importados implicará no acúmulo de saldo credor de ICMS para empresas que adotem a margem de lucro de 10% em sua formação de preços.

Verificou-se ainda que o saldo ativo do imposto pode impactar diretamente no resultado líquido da sociedade no exercício. Isso porque a baixa do ativo, considerado irrecuperável, reduz a quase zero o lucro contábil apurado, caso a entidade não considere este fator em sua nova formação de preço de venda, resultado observado no cenário 2 deste estudo de caso.

Ressalta-se ainda que, como se observou nos resultados do cenário 3, quando o saldo credor de ICMS incluído na base de formação de preços, a sociedade apresentou um resultado contábil superior ao que auferia até dezembro de 2012, embora seu preço final de venda tenha sido inferior ao praticado pela empresa no ano anterior.

O resultado importa em uma maior distribuição de lucros para os sócios da empresa quando se aplica a nova carga tributária, a partir de janeiro de 2013.

Para melhor visualização, demonstra-se, na tabela 7 o comparativo dos resultados encontrados em cada simulação realizada.

**Tabela 7.** Comparativo entre os três cenários simulados.

<b>Demonstração do Resultado do Exercício</b>	<b>Cenário 1 (R\$)</b>	<b>Cenário 2 (R\$)</b>	<b>Cenário 3 (R\$)</b>
(a) Receita Operacional Bruta	78.829.841	71.560.231	78.363.686
(b) Deduções	16.751.341	9.481.731	10.383.188
(c) Receita Operacional Líquida (c = a-b)	<b>62.078.500</b>	<b>62.078.500</b>	<b>67.980.498</b>
(d) Custos	<b>54.225.000</b>	<b>54.225.000</b>	<b>54.225.000</b>
(e) Lucro Bruto (e = c-d)	<b>7.853.500</b>	<b>7.853.500</b>	<b>13.755.498</b>
(f) Despesas Operacionais	<b>2.210.000</b>	<b>2.210.000</b>	<b>2.210.000</b>
(g) Crédito de ICMS não Recuperável	<b>0</b>	<b>5.637.591</b>	<b>5.365.453</b>
(h) LAIDA (h = e-f-g)	<b>5.643.500</b>	<b>5.909</b>	<b>6.180.045</b>
(i) Base IR (i = h)	<b>5.643.500</b>	<b>5.909</b>	<b>6.180.045</b>
(j) Impostos Diretos (j = k+l)	<b>1.918.790</b>	<b>2.009</b>	<b>2.101.215</b>
(k) IR (k = i*25%)	<b>1.410.875</b>	<b>1.477</b>	<b>1.545.011</b>
(l) CSLL (l = i*9%)	<b>507.915</b>	<b>532</b>	<b>556.204</b>
(m) Lucro Líquido (m = h-j)	<b>3.724.710</b>	<b>3.900</b>	<b>4.078.830</b>

Fonte: Elaborado pelo autor

Como se observa, o Lucro Líquido do Exercício simulado no segundo cenário é prejudicado pelo fato de a Sociedade não considerar a perda dos créditos de ICMS em sua formação de preço. Contudo, essa tendência de redução de lucro se inverte no cenário 3, quando o efeito foi considerado.

Demonstrou-se ainda que no cenário 3, mesmo com a inclusão da perda de ICMS no preço de venda da empresa na simulação do terceiro cenário, o preço de venda das Chapas de Aço foi inferior ao praticado pela Entidade no cenário 1, no qual se utilizou a alíquota majorada de 12% de ICMS.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.

Percebeu-se nesse estudo que as disputas entre os Estados e o Distrito Federal para a atração de maiores investimentos em seus territórios fez com que muitas Unidades Federativas tenham concedido benefícios fiscais de ICMS sem a prévia anuência do CONFAZ.

Este fato acabou por ocasionar diversas disputas judiciais entre os Estados, uma vez que aqueles que não concediam benefícios fiscais a seus contribuintes se sentiram prejudicados pelas práticas adotadas pelas demais Unidades Federativas.

As disputas tiveram dois efeitos principais: o STF editou projeto de Súmula Vinculante n° 69/12 que considera inconstitucional qualquer benefício concedido pelos Estados que não tenham sido previamente aprovados pelo CONFAZ; e o Senado Federal editou a Resolução n° 13/12 que reduz, a partir de janeiro de 2013, as alíquotas interestaduais de ICMS para 4% quando se realize vendas de produtos com Conteúdo de Importação superior a 40%.

Evidenciou-se que a redução da carga tributária gera um novo problema a ser enfrentado pela empresa: o acúmulo de saldo credor de ICMS em sua operação. Uma vez que as boas práticas contábeis, externadas pelo CPC 01, dizem que ativos que não possuam

perspectiva de realização futura devem ser considerados perdas e baixados dos demonstrativos contábeis.

Dessa forma, evidencio-se que, no cenário 2, em que a empresa não considerou o fator da baixa do saldo credor de ICMS em sua formação de preços, a perda, quando contabilizada reduziu o seu resultado de R\$ 5.643 mil (cinco milhões, e seiscentos e quarenta e três mil reais) para, aproximadamente, R\$ 4 mil (quatro mil reais), após o desconto dos tributos incidentes sobre a renda.

Este efeito foi eliminado na formação de preço demonstrada no cenário 3, quando o valor da baixa do ativo foi considerada despesa operacional e incluída na formação de preço de venda da entidade.

O problema da pesquisa foi respondido, à medida que se demonstrou nas simulações dos três cenários analisados no estudo de caso o impacto que a redução da alíquota de venda de ICMS fará com que a empresa acumule saldo credor do imposto ao longo do exercício de 2013, o que impactará diretamente seu lucro líquido.

Demonstrou-se que, no caso em que o efeito não foi considerado na formação de preço da empresa, o acúmulo de crédito de ICMS, quando revertido contra perda no resultado final do exercício, praticamente reduziu a zero o lucro da entidade. Por outro lado, no cenário 3, observou-se que caso a empresa analisada considere esse efeito em seu resultado, apesar de ainda praticar preços de vendas inferiores quando comparado com o cenário 1, até dezembro de 2012, a empresa obterá, ao final do exercício, um Lucro Líquido maior do que o simulado dos dois outros cenários.

Diante dos dados analisados, conclui-se que o objetivo geral e os específicos do estudo foram alcançados, uma vez que se demonstrou, na análise dos cenários do estudo de caso, as principais alterações no resultado de uma empresa cearense revendedora de chapas de aço importadas após a redução da alíquota interestadual de ICMS introduzida pela Resolução nº 13/12 do Senado Federal, conforme metodologia de pesquisa sugerida no trabalho para se atingir os objetivos ora descritos.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário esquematizado**. 7 ed. São Paulo: Método, 2013.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

ATALIBA, Geraldo; GONÇALVES, José Artur Lima. Crédito-prêmio de IPI – direito adquirido – recebimento em dinheiro. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 55, p.167. 2008.

BRASIL. **Lei 5172/1966.**, que regula, o sistema tributário nacional e estabelece, com fundamento no artigo 5º, inciso XV, alínea b, da Constituição Federal, as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)>. Acesso em: 29 de jun. 2013.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar 24/1975.**, que dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm)>. Acesso em: 10 de nov. 2012.

\_\_\_\_\_. **Constituição Federal de 1988.**

\_\_\_\_\_. **Resolução Senado Federal n° 22/1989**, que estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais..

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar 87/96.**, que dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)>. Acesso em: 10 de nov. 2012.

\_\_\_\_\_. **Lei 5172, 1996**, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em: 10 de nov. 2012.

\_\_\_\_\_. **CONFAZ CONVÊNIO ICMS 133/97**, que aprova o Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ. Disponível em: < [http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/1997/CV133\\_97.htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/1997/CV133_97.htm)>. Acesso em: 29 de jun de 2013.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar 101/2000**, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm)>. Acesso em: 10 de nov. 2012.

\_\_\_\_\_. **Tabela de incidência do imposto sobre produtos industrializados (TIPI)/12**, que estabelece as alíquotas do Imposto Sobre a Produção Industrial. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/aliquotas/tabincidipitipi.htm>>. Acesso em 29 de jun de 2013.

\_\_\_\_\_. **Resolução Senado Federal n° 13/2012**, que estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior..

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal **Proposta de Súmula Vinculante n° 69**. Disponível em: < [www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoTexto.asp?id=3143828](http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoTexto.asp?id=3143828)>. Acesso em: 29 de jun de 2013.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **ADI 2376/DF e ADI 2906/DF**. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, DF.

\_\_\_\_\_. **CONFAZ Convênio ICMS 38/13**, Que dispõe sobre a tributação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - de que trata a Resolução do Senado Federal n° 13, de 25 de abril de 2012. Disponível em: < [http://app1.sefaz.mt.gov.br/Sistema/legislacao/legislacaotribut.nsf/07fa81bed2760c6b84256710004d3940/68d49b5f325527e584257b7400619491?OpenDocument#\\_l8d7kslmi9p4ku8298d6l681j70m20h2540p348248kg4qga99sg48\\_](http://app1.sefaz.mt.gov.br/Sistema/legislacao/legislacaotribut.nsf/07fa81bed2760c6b84256710004d3940/68d49b5f325527e584257b7400619491?OpenDocument#_l8d7kslmi9p4ku8298d6l681j70m20h2540p348248kg4qga99sg48_)>. Acesso em: 29 de jun de 2013.

CARAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

\_\_\_\_\_. **ICMS**. 16 ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CEARÁ., **Decreto n° 24.569/97**, que consolida e regulamenta a legislação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências. Disponível em: <<http://legis.sefaz.ce.gov.br/CGI->

BIN/om\_isapi.dll?clientID=9778934&infobase=decreto%2024569%20%28ricms%29&softpage=Browse\_Frame\_Pg42> Acesso em 29 de jun de 2013.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Rubens; SANTOS, Ariovado dos. **Manual de Contabilidade Societária**. São Paulo: Atlas, 2010.

JUNQUEIRA, Bruno Ladeira. A ICMS e Guerra Fiscal: A Resolução nº 13 do Senado Federal. **Associação Paulista de Estudos Tributários**, agosto de 2012. Disponível em: <[http://www.apet.org.br/artigos/ver.asp?art\\_id=1518](http://www.apet.org.br/artigos/ver.asp?art_id=1518)>. Acesso em: 10/10/2012.

KIRSCHBAUM, Charles. Decisões quali e quanti sob a perspectiva de mecanismos causais. In: ENCONTRO DE ENSINO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE, 2, 2009, Curitiba, **Anais** Curitiba: ANPAD, 2009

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia do trabalho científico**. São Paulo: Editora Atlas, 1992. 4 ed.

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

RICHARDSON, Roberto Jerry et al. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. rev. amp., São Paulo: Atlas, 2008.

ROESCH, Sylvia Maria Azevedo. **Projetos de estágio e de pesquisa em administração: guia para estágios, trabalhos de conclusão, dissertações e estudos de caso**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

VARSANO, Ricardo. **A Guerra Fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde**. Brasília: IPEA, Texto para Discussão nº 500, jul/1997.

YIN, Robert K. **Estudo de caso**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001