

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO ACADÊMICO DO AGRESTE
NÚCLEO DE GESTÃO
CURSO DE ADMINISTRAÇÃO

LÚCIO CÉSAR PEREIRA TORRES

**Gestão Fiscal: Uma análise administrativa do impacto causado pela
contabilização do Frete FOB nas aquisições sujeitas ao ICMS Substituição
Tributária**

CARUARU-PE
2018

LÚCIO CÉSAR PEREIRA TORRES

**Gestão Fiscal: Uma análise administrativa do impacto causado pela
contabilização do Frete FOB nas aquisições sujeitas ao ICMS
Substituição Tributária**

Trabalho de conclusão de curso
apresentado ao curso de
Administração da Universidade
Federal de Pernambuco como
requisito para obtenção do título de
bacharel em Administração

Orientador: Professor Dr. José
Lindenberg Julião Xavier Filho.

CARUARU-PE
2018

T693g Torres, Lúcio César Pereira.
Gestão fiscal: uma análise administrativa do impacto causado pela contabilização do frete FOB nas aquisições sujeitas ao ICMS Substituição Tributária. / Lúcio César Pereira Torres. - 2018.
40f. ; il.: 30 cm.

Orientador: Lindenberg Julião Xavier Filho.
Monografia (Trabalho de Conclusão de Curso) – Universidade Federal de Pernambuco, CAA, Administração, 2018.
Inclui Referências.

1. Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços. 2. Fretes. 3. Gestão fiscal.
I. Xavier Filho, Lindenberg Julião (Orientador). II. Título.

658 CDD (23. ed.)

UFPE (CAA 2018-088)



ATA DE DEFESA DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO EM ADMINISTRAÇÃO NO CAMPUS DO AGRESTE

Ao quinto dia do mês de Julho de 2018, às 16h, no auditório mestre Vitalino, do Centro Acadêmico do Agreste – CAA, da Universidade Federal de Pernambuco – UFPE, compareceu para defesa pública do Trabalho de Conclusão de Curso, requisito obrigatório para a obtenção do título de BACHAREL EM ADMINISTRAÇÃO, o aluno **LÚCIO CÉSAR PEREIRA TORRES** tendo como título da monografia: **Gestão Fiscal: Uma análise administrativa do impacto causado pela contabilização do frete FOB nas aquisições sujeitas ao ICMS Substituição Tributária**. Constituíram a Banca Examinadora os professores: **Jose Lindenberg Julião Xavier Filho** (orientador), **Elielson Oliveira Damascena** (examinador) e **Ítalo Cavalcante da Silva Soares** (examinador). Após a apresentação e as observações dos membros da banca avaliadora, ficou definido que o trabalho foi considerado () **APROVADO** () **REPROVADO**, com **média** _____.

Eu, **Jose Lindenberg Julião Xavier Filho** (orientador), lavrei a presente ata que segue assinada por mim e pelos demais membros da Banca Examinadora.

Observações: Após as alterações e correções indicadas pela banca examinadora, o discente terá o prazo de vinte dias corridos contados a partir da data da defesa para entregar 2 (duas) vias em capa dura conforme os critérios determinados pelo Colegiado do Curso de Administração.

Assinaturas:

Membros da Banca Examinadora:

Prof. Jose Lindenberg Julião Xavier Filho
Orientador

Prof. Elielson Oliveira Damascena
Examinador

Prof. Ítalo Cavalcante da Silva Soares
Examinador

A Deus, aos meus pais, esposa, filho e irmãos que,
com muito carinho e apoio, não mediram
esforços para que eu chegasse até esta etapa da
minha vida.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a Deus por sempre me proteger, dar-me forças e por ter permitido que eu fizesse parte da Universidade Federal de Pernambuco me conduzido durante esses cinco anos de curso, mesmo com tantas adversidades.

À UFPE.

Aos meus pais João Torres e Maria de Fátima, por terem me incentivado a trilhar no caminho certo.

A Jessyka Mayara, pessoa com quem amo partilhar a vida. Obrigado pelo carinho, a paciência e por sua capacidade de me trazer paz na correria de cada período de modo especial no TCC.

Ao meu filho Bernardo, que apesar de seus sete meses de vida, teve que compreender minha ausência, e por ser meu maior motivador.

Aos meus irmãos Lucas e Levi pelo apoio e incentivo.

Aos meus amigos de turma, pela aprendizagem compartilhada e pela companhia do início ao fim.

Aos todos os professores que contribuíram para minha formação na Universidade Federal de Pernambuco de modo especial ao professor Elielson Damascena e Ítalo Soares, integrantes da banca avaliadora, pela colaboração e sugestões.

Por fim ao Professor Jose Lindenberg Julião Xavier Filho, meu orientador, pelo conhecimento repassado, total disponibilidade, dedicação e, sobretudo, por sua total paciência ao longo do processo. Muito obrigado mesmo.

A todos que contribuíram para a realização deste trabalho, seja de forma direta ou indireta, fica registrado aqui, o meu muito obrigado!

“A sabedoria é mais móvel que qualquer movimento e, por sua pureza, tudo atravessa e penetra”.

(Sabedoria 7.24)

“Confia teus negócios ao senhor e teus planos terão bom êxito”.

(Provérbios 16.3)

RESUMO

O objetivo da pesquisa é analisar como a gestão fiscal está tratando os fretes FOB com aquisições sujeitas à substituição tributária nas empresas varejistas que ocupam a posição de contribuinte substituído, analisando, assim, o risco fiscal ao qual a organização está exposta. A gestão tributária é o campo da administração responsável pelo gerenciamento dos tributos incidentes nas diversas atividades da empresa. A pesquisa classifica-se quanto aos procedimentos e fins em pesquisa documental com abordagem descritiva, realizada em uma empresa de médio porte no ramo varejista de material de construção, tomando por fontes secundárias relatórios emitidos no software da empresa, sendo analisadas 50 aquisições do ano de 2017 e seus respectivos fretes FOB. Os resultados alcançados nessa pesquisa apontam erros na escrituração dos fretes FOB ferindo características da informação contábil já estabelecidas pelo CFC (Conselho Federal de Contabilidade), em especial a característica fundamental da representação fidedigna. Além disso, com base nos procedimentos metodológicos, foi apresentado o risco fiscal em R\$ 178.584,51 para o período de 2013-2017, discutindo procedimentos para corrigir tal exposição e mitigar novas ocorrências. Recomenda-se analisar a integralidade das aquisições sujeitas ao ICMS Substituição Tributária nas aquisições com frete FOB a fim de dimensionar plenamente o risco fiscal. Além disso, é indispensável analisar como os profissionais da contabilidade tratam a temática enquanto prática contábil, visto que este procedimento pode afetar outras organizações.

Palavras-chave: ICMS Substituição Tributária; Frete FOB; Gestão fiscal.

ABSTRACT

The objective of the research is to analyze how fiscal management is treating FOB freights with acquisitions subject to tax substitution in the retail companies that occupy the position of substituted taxpayer, thus analyzing the fiscal risk to which the organization is exposed. Fiscal management is the field of administration responsible for the management of taxes levied on the various activities of the company. The research is classified in terms of procedures and purposes in documentary research with a descriptive approach, performed in a medium-sized company in the retail sector of civil construction material, using secondary sources reports issued in the company's software, being analyzed 50 acquisitions of the year 2017 and their respective FOB freight. The results obtained in this research point to errors in the procedures of FOB freights hurting characteristics of the accounting information already established by the CFC (Federal Accounting Council), especially the fundamental characteristic of reliable representation. In addition, based on the methodological procedures, the fiscal risk was presented in R\$ 178,584.51 for the period 2013-2017, discussing procedures to correct such exposure and mitigate new occurrences. It is recommended to analyze the integrality of the acquisitions subject to ICMS Tax Replacement in purchases with FOB freight in order to fully dimension the fiscal risk. In addition, it is essential to analyze how accounting professionals treat the subject as an accounting practice, as this procedure can affect other organizations.

Keywords: ICMS Tax Substitution; FOB Freight; Fiscal Management.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Tempo despendido com obrigações tributárias acessórias	19
Tabela 2 – Total das aquisições sujeitas a ST	27
Tabela 3 - ICMS ST do Frete FOB em relação ao total da NF	29
Tabela 4 - Levantamento ICMS ST Frete FOB ano de 2017	32
Tabela 5 – Aquisições Versus Percentual de frete FOB	33

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Demonstração de apuração do ICMS	21
Figura 2: Demonstração de apuração do ICMS ST	23
Figura 3: Cálculo do ICMS Substituto (ICMS ST)	24

LISTA DE SIGLAS

ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação.

FOB – *Free On Board*(Livre a bordo)

CF – Constituição Federal

CTN – Código Tributário Nacional

ST – Substituição Tributária

ISS – Imposto Sobre Serviços

MVA – Margem de Valor Agregado

BC – Base de Cálculo

SEFAZ/PE – Secretaria da Fazenda do Estado de Pernambuco

NCM – Nomenclatura Comum do MERCOSUL

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	13
1.1 PROBLEMÁTICA.....	13
1.2 PROBLEMA DE PESQUISA.....	16
1.3 OBJETIVOS DA PESQUISA.....	16
1.3.1 OBJETIVO PRINCIPAL.....	16
1.3.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	17
1.4 JUSTIFICATIVAS.....	17
1.4.1 JUSTIFICATIVAS TEÓRICAS.....	17
1.4.2 JUSTIFICATIVAS PRÁTICAS.....	17
2. REFERENCIAL TEÓRICO	18
2.1 GESTÃO FISCAL: UMA ESPECIALIDADE ADMINISTRATIVA.....	18
2.2 O ICMS ST E SUAS COMPLEXIDADES OPERACIONAIS: O CASO DO FRETE FOB.....	20
3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	26
4. RESULTADOS E DISCUSSÃO	31
4.1 - TRATAMENTO CONTÁBIL DESTINADO AO FRETE FOB NAS AQUISIÇÕES SUJEITAS AO ICMS ST.....	31
4.2 - GESTÃO FISCAL: UM OLHAR PARA O CASO DO FRETE FOB NAS AQUISIÇÕES SUJEITAS AO ICMS ST.....	35
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	37
REFERÊNCIAS.....	39

1. Introdução

1.1 Problemática

De acordo com Troster e Mochón (2002) a intervenção do estado na economia não é algo recente e é fato que vem se intensificando nesse século, em decorrência do aumento da competitividade e da complexidade nos serviços na gestão pública. O estado intervém na economia como agente normativo e regulador mediante as funções de fiscalização, incentivo e planejamento conforme prevê o art. 174 da CF/88 (BRASIL, 1988).

O sistema tributário brasileiro é um dos mais complexos do mundo (OLIVEIRA *et al.*, 2011) e existem aproximadamente 60 tributos vigentes regidos com normas, leis e regulamentos com constantes mudanças. Além disso, os tributos são classificados em impostos, taxas e contribuições de melhorias, tal classificação é confirmada pela constituição federal (art.15) e pelo Código Tributário Nacional CTN (art. 5º).

Diante de tantos tributos associados à burocracia, com tanta complexidade, acabam que a operação empresarial no Brasil tanto expõe os contribuintes as lacunas na lei como a erros operacionais que podem onerar seus gastos fiscais, reduzindo o resultado das empresas. Como se não bastasse quantidade de tributos atrelados a burocracia, os tributos são divididos em diretos, incidem sobre o contribuinte de Direito como o IRPF (Imposto de Renda Pessoa Física), IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores) e indiretos estão embutidos nos preços dos produtos ou serviços dessa forma são repassados indiretamente ao consumidor final podemos citar o ISS (Imposto Sobre Serviços) IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados e o ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação).

A gestão dos impostos indiretos é uma das maiores dificuldades enfrentadas pelas empresas brasileiras. A alta complexidade tributária, as diferentes legislações para sua aplicação nos estados e municípios e a necessidade de envolvimento de diversos setores na tarefa de responder às exigências do Fisco são algumas das razões pelas quais 89% das empresas brasileiras admitam ter grande dificuldade em manter-se em conformidade (MELLO, 2017). O resultado está na sondagem de opinião Desafios da Gestão de Impostos Indiretos no Brasil, realizada pela Thomson Reuters, provedor e líder mundial em notícias e informação para mercados profissionais, durante o Sinergy 2016, promovido no mês de outubro, em São Paulo. Para elaborar o estudo foram ouvidos 39 líderes de área de impostos e finanças de grandes empresas com atuação no mercado brasileiro durante o evento global, que

discute o papel da tecnologia na transformação da área contábil, fiscal e de gestão do comércio exterior (MELLO, 2017).

Paralelamente, praticamente todos (95%) gostariam de dedicar mais tempo à análise de dados e à tomada de decisões estratégicas para a gestão fiscal da organização (MELLO, 2017). Os gestores escutados acreditam que a tecnologia pode ser uma importante aliada na melhoria da gestão dos tributos indiretos e que a automação desses impostos simplifica o processo de conformidade fiscal. O custo de conformidade - ou seja, os recursos necessários para cumprir a complexa legislação tributária - é alto, diz a advogada e sócia da área Tributária do De Vivo, Whitaker e Castro Advogados, Vanessa Inhasz Cardoso (MELLO, 2017).

Entre as obrigações estão emissão de notas fiscais, escrituração de livros, entrega de declarações e manutenção de documentos fiscais em perfeita ordem, para exibição ao Fisco quando solicitado. O maior impacto para as empresas é o custo financeiro dos tributos indiretos, pontua a especialista, "seja em razão da carga tributária que as empresas estão sujeitas ou em razão do custo para administração e gerenciamento dos tributos".

Diante da complexidade no entendimento e gerenciamento dos tributos se faz necessário o uso de uma ferramenta para auxiliar o gestor da área que é a gestão fiscal uma especialização administrativa que tem como principal objetivo o estudo da teoria e aplicação prática dos princípios e as normas básicas da legislação tributária (OLIVEIRA *et al.*, 2011). Com isso o papel da gestão fiscal junto ao gestor em parceria com o profissional contábil torna-se cada vez mais importante para o desenvolvimento das organizações que além de 60 tributos vigentes existem, ainda, situações particulares no recolhimento de alguns tributos, como é o caso do ICMS, PIS e COFINS e seus regimes diferenciados.

Como já não bastasse tanta complexidade e a quantidade de tributos o ICMS tem atribuído ao seu regime de tributação a isenção, substituição tributária, redução de base de cálculo e diversas alíquotas integrando os regimes diferenciados. Já o PIS e COFINS têm regimes de alíquota zero, isenção, substituição tributária, monofásico e tributado normal. Vê-se que a complexidade é tanto quantitativa (número de tributos) quanto qualitativa (sutilezas e particularidades de cada tributo).

Com isso é de responsabilidade do gestor fiscal ter o conhecimento e acompanhar o processo fiscal de registro e também a contabilização, sendo orientado e auxiliado pelo profissional contábil, na formação do dueto harmonioso de que falam Leone e Leone (2007). Porém, em se tratando de gestão fiscal, não há a transferência de toda a responsabilidade para

o profissional contábil, mesmo porque a decisão do gestor é assistida por profissional contábil, mas ele não toma a decisão.

A tributação das atividades econômicas tem por base a política fiscal (TROSTER; MOCHÓN, 2002), que é o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver (MACHADO, 2009). Sem a tributação não poderia o estado cumprir suas atividades sociais. Não intervindo o estado diretamente na economia, ou apenas em casos específicos, passa a iniciativa privada a financiar a atividade pública no provimento das funções básicas do Estado, por meio do pagamento de tributos que advém de suas atividades, chamados de indiretos, ou do incremento de patrimônio, chamados de direto (CHRISTOVÃO; WATANABE, 2002).

Os tributos integram as atividades econômicas de dois modos: (1) como custo ou; (2) como despesa. Qualquer que seja a forma com que integre a atividade econômica, esse peso, o tributo, é transferido para o consumo, destinado para o consumidor final (CHRISTOVÃO; WATANABE, 2002). E nesse ponto é importante considerar não apenas a necessidade pública de recursos financeiros, mas, também, a capacidade contributiva não apenas das organizações, mas da sociedade, uma vez que esta é, na verdade, a fonte dos recursos financeiros para o Estado (CHRISTOVÃO; WATANABE, 2002).

Dentre os tributos pertinentes ao STN (Sistema Tributário Nacional) tem-se o ICMS (Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços), de competência estadual, conforme prevê a CF88 em seu artigo 145, bem como a Lei Complementar 87/96 (Kandir) que disciplina o ICMS em pleno atendimento ao estabelecido no art. 146 da CF88. Classificado como imposto indireto, pois é cobrado indiretamente ao contribuinte, ou seja, o imposto está embutido no preço do produto ou serviço, cabe a cada Estado a regulamentação a respeito do ICMS, e disso deriva parte considerável de sua complexidade. Dentro desta discussão – complexidade do ICMS – surge o instituto da antecipação tributária com liberação, também chamada de substituição tributária, que modifica a sistemática normal de apuração do ICMS e coloca no centro das atenções o instituto da antecipação do fato gerador e, também, do momento do recolhimento do ICMS, melhorando a gestão fiscal a partir da perspectiva do Estado, como argumentam Xavier Filho, Souza e Lopes (2011).

No bojo do ICMS antecipação tributária, deste momento em diante também tratado como ICMS Substituição Tributária ou ICMS ST, tem-se uma sutileza no entendimento de como vem sendo tratado o Frete FOB (*Free on Board*) e como esse tipo de contratação de frete se relaciona com o valor a recolher do ICMS, conforme estabelece o decreto 19.528/1996, art. 4º, § 3º no Estado de Pernambuco. A preocupação é que o regulamento que

estabelece as regras básicas do ICMS ST em Pernambuco, o decreto 19.528/1996, indica um procedimento específico a ser tratado no caso de frete FOB e as evidências empíricas apontam que não vem sendo praticados os registros e procedimentos exigidos por força de lei, expondo, portanto, os contribuintes a auditorias fiscais e possíveis autos de infração (XAVIER FILHO, 2015).

A questão de ordem prática que se coloca e que a contratação de frete ora pode ser considerada custo, quando este serviço integra o gasto para adquirir mercadorias, ou pode ser despesa quando a contratação envolve serviços de entrega de mercadorias já vendidas, como bem estabelece o decreto 3.000/99, também conhecido como Regulamento do Imposto de Renda. Assim, a correta contabilização não é a partir da contratação do frete a pagar (FOB), mas, sobretudo pela destinação de tal frete, se na compra ou na venda. Xavier Filho (2015) já alertou para os riscos de ferir a legislação fiscal pelo erro no registro, bem como a perda da qualidade da informação contábil quando erros neste registro ocorrerem.

1.2. Problema de Pesquisa

Sendo assim, reconhecendo a complexidade na gestão fiscal no Brasil, bem como a centralidade da gestão nesta tarefa e a problemática prática no tratamento contábil dos casos de ICMS ST na presença do frete FOB, o problema que norteia esta pesquisa é **como a gestão do IC MS ST nos casos com o frete FOB vem sendo tratada em empresas varejistas que ocupam a posição de contribuinte substituído?**

1.3Objetivos da Pesquisa

Fundamentados na questão de interesse da pesquisa são apresentados o objetivo geral e os específicos, que vão conduzir este estudo.

1.3.1Objetivo Principal

O objetivo é analisar como a gestão fiscal está tratando os fretes FOB com aquisições sujeitas à substituição tributária nas empresas varejistas que ocupam a posição de contribuinte substituído.

1.3.2 Objetivos Específicos

- Levantar os valores do ICMS ST do Frete FOB nas aquisições sujeitas a esse tipo de contratação de frete.
- Analisar como os fretes FOB foram contabilizados

1.4 Justificativas

A seguir serão apresentadas as justificativas teóricas e práticas que comprovam a importância e relevância deste trabalho.

1.4.1 Justificativa Teórica

Embora o ICMS seja considerado um dos tributos mais complexo do Brasil é de fundamental importância para a atividade empresarial seu entendimento bem como a sistemática da substituição tributária nos casos dos fretes FOB, levando em conta que o ICMS ST sobre os fretes FOB são custos de aquisições e formam o custo do produto.

Este estudo de caso, inserido no campo empresarial, proporciona uma reflexão sobre como uma contabilização e interpretação da lei de forma equivocada podem onerar os gastos fiscais de uma empresa.

O presente trabalho realizado em uma empresa de médio porte mostra que mesmo empresas com tempos no mercado ainda não tem o entendimento necessário no que diz respeito ao ICMS. Assim, o estudo servirá também como fonte de pesquisa daqueles que estiverem interessados em aprimorar conhecimentos sobre o assunto.

1.4.2 Justificativas Práticas

A viabilidade do estudo vincula-se ao fator do autor ser prestador de serviço na área contábil fiscal da empresa analisada, tendo acesso às informações necessárias para a análise em questão.

A pesquisa contribui significativamente no âmbito empresarial a fim de melhorar a gestão dos empreendedores reduzindo ou mitigando os riscos fiscais.

2. Referencial Teórico

2.1 Gestão Fiscal: Uma Especialização Administrativa

O sistema tributário nacional torna-se bastante complexo pelo elevado número de tributos, com fatos geradores dos mais variados, tornando a carga tributária inibidora do desenvolvimento das empresas, restringindo a competitividade da economia e apresentando incerteza quanto às regras, gerando dúvidas e dificuldades de harmonização no sistema tributário. Outro fator que influencia no aumento da complexidade tributária é a quantidade de alterações e atualizações que ocorrem constantemente nos diversos tributos em vigor no Brasil.

A complexidade tributária é algo que não desperta interesse dos empreendedores, mas deveria segundo Coelho (2016) A atividade do empreendedor brasileiro enfrenta dois sérios obstáculos de natureza tributária: a carga tributária é elevada e as obrigações acessórias são complexas e custosas. A burocracia também é um dos desafios que os empreendedores têm que enfrentar, 1 em cada 5 empreendedores entrevistados na pesquisa de desafio dos empreendedores afirmam que a burocracia é o principal desafio do negócio.

No Brasil, cabe ao empreendedor calcular e recolher os tributos, além de interpretar a legislação por conta própria. O contribuinte também não conta com orientação clara e tempestiva do fisco e acaba tendo que calcular e pagar o imposto assumindo o risco de erro de interpretação. E para piorar a situação, o fisco se reserva ao direito de revisar o pagamento nos cinco anos seguintes e se encontrar, segundo seu entendimento, qualquer insuficiência exigirá o imposto acrescido de multas pesadas e juros.

Os tribunais administrativos e judiciais estão abarrotados de processos tributários, cujo valor, em muitos casos, se aproxima do patrimônio líquido do contribuinte. Há até casos em que o contribuinte, em relação a uma mesma operação, é autuado por dois entes públicos, o estado exigindo ICMS e o município exigindo ISS.

Embora nenhum sistema tributário seja perfeito, o Brasil prima por ter uma das piores legislações tributárias do mundo. Os defeitos do sistema tributário brasileiro têm várias consequências. Por um lado, induzem uma organização extremamente ineficiente da economia, puxando para baixo a produtividade da economia nacional. Por outro lado, geram grandes distorções distributivas, ao abrir brechas que permitem que pessoas de alta renda sejam muito pouco tributadas.

Adicionalmente, a complexidade do sistema tributário brasileiro faz com que o custo de apuração e recolhimento dos impostos (custo de conformidade) seja extremamente

elevado. Segundo dados do Banco Mundial, o Brasil é o campeão mundial em tempo despendido pelas empresas para o cumprimento das obrigações tributárias acessórias, exigindo 2.600 horas de trabalho anuais de uma empresa padrão de porte médio – mais do que o dobro do segundo colocado, conforme tabela 1 (APPY, 2016).

Tabela 1: Tempo despendido com obrigações tributária acessórias

Tempo despendido com obrigações tributárias acessórias			
País	Horas/ano	País	Horas/ano
Brasil	2.600	Índia	243
Bolívia	1.025	Colômbia	239
Venezuela	792	Alemanha	218
Argentina	405	EUA	175
México	334	Rússia	168
Japão	330	França	137
Chile	291	Reino Unido	110
China	261	Suíça	63

Fonte: Appy (2016).

Por fim, a complexidade e a insegurança sobre as regras aplicáveis resultam num altíssimo nível de contencioso entre os contribuintes e o fisco, tanto na esfera administrativa quanto na esfera judicial.

Faz-se necessário um adequado planejamento tributário para suportar todo esse fardo que é o sistema tributário nacional com o auxílio do profissional de contabilidade conjuntamente ao administrador. De acordo com Fayol (1990), a função administrativa envolve formular o programa geral de ação da empresa, coordenando seus esforços e harmonizando seus atos. Desta forma, Fayol (1990) descreve o ato de administrar como Prever, Organizar, Comandar, Coordenar e Controlar.

Entende-se por gestão fiscal ou tributária a especialização administrativa que tem como principal objetivo o estado da teoria e a aplicação da prática dos princípios e normas básicas da legislação tributária. É o campo da administração responsável pelo gerenciamento dos tributos incidentes nas diversas atividades de uma empresa ou grupo de empresas adaptando ao dia a dia empresarial as obrigações tributárias, de forma a não expor as entidades a possíveis sanções fiscais e legais ou apurar o valor justo do tributo (OLIVEIRA *et al.*, 2011).

A gestão tributária, embora seja realizada em parceria com a contabilidade e administração da empresa, desloca a responsabilidade do monitoramento e acompanhamento

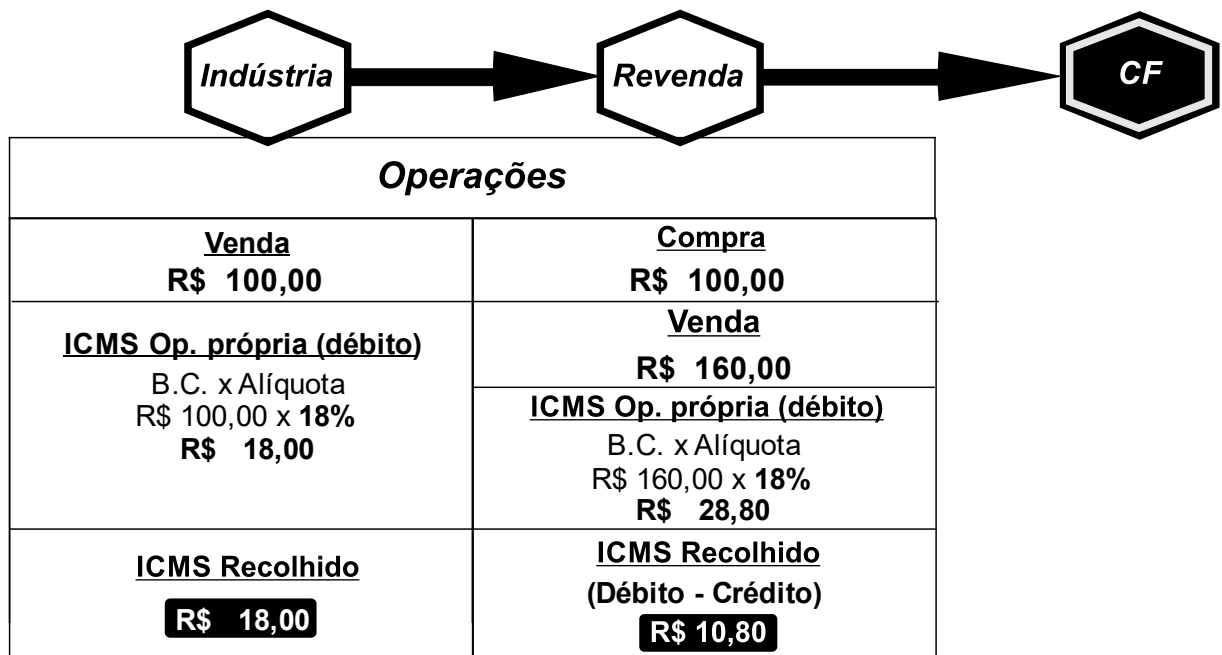
de todo o processo da gestão para o gestor que, segundo Fayol (1990), se faz necessário o acompanhamento contábil devido às responsabilidades em termos de resultados. Deste modo, mesmo tendo o profissional contábil como parceiro indispensável para a gestão fiscal, é do gestor a responsabilidade por pensar o processo e estabelecer critérios de acompanhamento e controle, evitando, com isso, passivos fiscais, multas e impedimentos operacionais decorrentes de erros no registro das operações.

2.2 O ICMS ST e suas complexidades operacionais: O caso do frete FOB (*FreeOnBoard*)

O ICMS, imposto indireto e não vinculado de competência estadual, já previsto na Constituição Federal de 1988, em seu art. 155, II, tem como marco regulatório em todo o território nacional a Lei Complementar 87/1996. Em Pernambuco foi instituído pela lei 10.259 de 1989 e tem incidência sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de comunicação e quando envolver o fornecimento de mercadorias, não compreendidos na competência tributária dos municípios. Logo, é um tributo comum em toda a cadeia produtiva (CASTRO *et al*, 2007), por isso é um dos mais importantes tributos nacionais e também o mais complexo (IBELLI, 2017).

Deste modo, é de interesse prioritário do Estado gerenciar esta receita de forma a aperfeiçoar a gestão, arrecadação e aplicação dos recursos. O problema reside no cruzamento da importância para o Estado desta receita e da inerente complexidade em seu gerenciamento (IBELLI, 2017), uma vez que desde sua constituição o ICMS é um tributo não cumulativo, ou seja, havendo um novo fato gerador, seja ele a industrialização e/ou comercialização, não deve haver incidência do mesmo imposto que já foi pago na etapa anterior, conforme art. 155, § 2º da CF. A figura 1 representa o regime de não cumulatividade do ICMS.

Figura 1: Demonstração de apuração do ICMS



Fonte: Elaborada pelo autor (2018)

O ICMS incide em regra geral, na saída ou na transferência de propriedade de mercadoria de estabelecimento do contribuinte, ainda que para estabelecimento do mesmo titular, além do início da prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal de qualquer natureza, tendo no art. 12 da lei complementar 87/1996 outras situações caracterizadas como fato gerador, embora não sejam as mais frequentes.

Sendo de competência estadual, tratar do ICMS é uma tarefa complexa e que requer sempre um ajuste aos regramentos de cada estado, sendo difícil tratar de forma holística sua aplicação a contextos reais. No entanto, o art. 6º da lei Kandir indica que a “Lei estadual poderá atribuir ao contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário”; Complementando no § 2º do mesmo artigo que “a atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado”. A essa situação prescrita em lei dá-se o nome de antecipação tributária **com** ou **sem** liberação de recolhimento posterior do tributo e consiste em **antecipar** o fato gerador por intermédio de estimação ou agregação de algum valor ao fato anterior (compra) a fim de estimar a operação seguinte, de definir seu valor monetário que se torna necessário para estabelecer a base de cálculo do tributo.

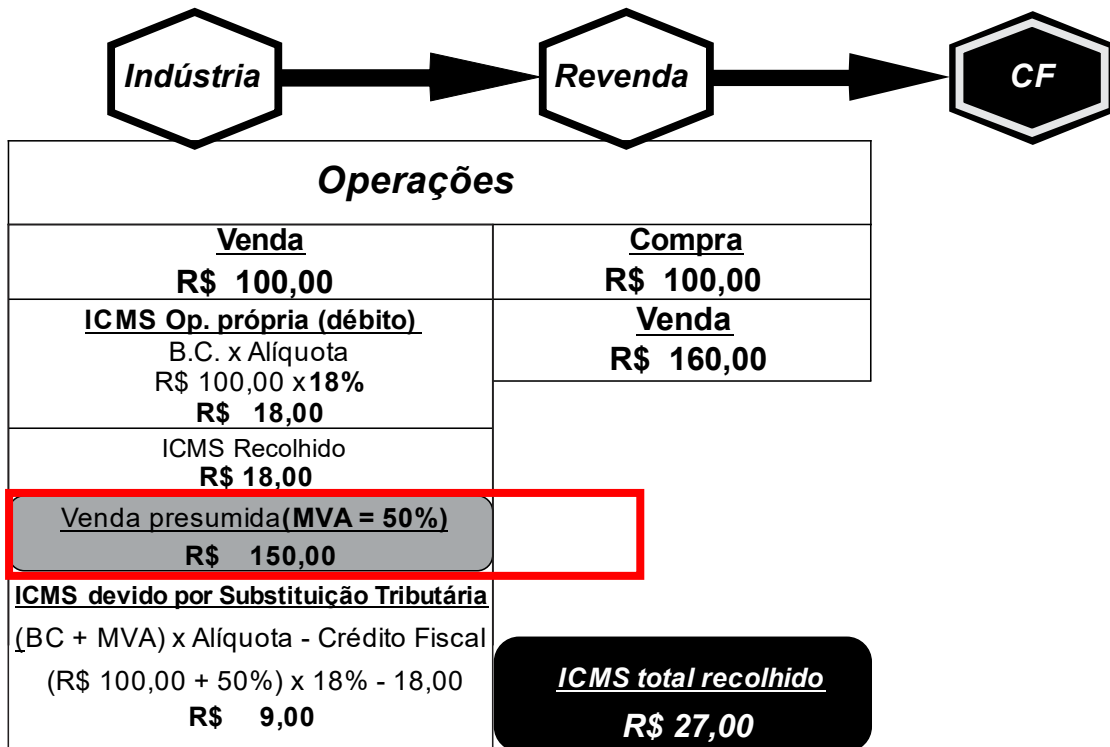
De acordo com o art. 13º, §1º da lei Kandir o que integra a base de cálculo de ICMS é o valor da operação, compreendendo produtos e serviços, assim como os valores de seguros

frete e outras despesas acessórias, se tratando de um tributo não cumulativo integra sua sistemática a constituição de créditos fiscais (CF) que permitem que haja compensação do imposto, isto é, garante ao sujeito passivo ou àquele que recebe as mercadorias ou produtos o direito de se “aproveitar” do imposto que foi anteriormente cobrado em operações envolvendo a entrada de mercadorias, reduzindo por consequência o valor a ser recolhido em sua operação de venda (figura 1).

A questão que suscita um modo diferenciado de recolhimento é quando o Estado quer antecipar o recebimento do tributo e, para isso, tem que presumir a operação posterior àquela atual, ou seja, no momento da venda para um varejo o Estado precisa definir o preço que o varejo irá cobrar para o consumidor final. Isso é necessário porque, como já se percebeu, é necessário que haja a operação para que o tributo incida sobre ela.

Implica dizer que para determinar a base de cálculo presumida o Estado deve, com base no art. 8, inciso 4º, da Lei Complementar 87/1996, fazer um “levantamento dos preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados”. A relação entre o valor da operação (venda) e a expectativa de preços a serem praticados na revenda (varejo) é definida para fins de ICMS de MVA (Margem de Valor Agregado) e sua finalidade é presumir o preço de revenda ao consumidor final. A figura 2 ilustra essa dinâmica.

Figura 2: Demonstração de apuração do ICMS ST



Fonte: Elaborada pelo autor (2018).

Percebe-se que, no exemplo dado, o levantamento realizado pelo Estado definiu que o varejo agrega (ou adiciona) ao valor de compra 50% para revender a mercadoria e, assim, é possível definir *aprioristicamente* o valor de revenda e, assim, proceder com o cálculo do ICMS a ser recolhido, sendo este definido com ICMS com liberação posterior ou ICMS Substituição Tributária, deslocando para o fabricante ou importador a responsabilidade pelo recolhimento do tributo (DECRETO PE 19.528/1996). O valor de R\$ 150,00 ou R\$ 100,00 + 50% não consiste no valor a ser revendido, mas sim na presunção de valor de revenda, útil para fins de definição de base de cálculo para o recolhimento do tributo.

O cálculo, em si, do ICMS ST é definido, como esclarece a SEFAZ/PE (Secretaria da Fazenda de Pernambuco), pela equação apresentada na figura 3:

Figura 3: Cálculo do ICMS ST

ICMS substituto = (VP + MVA) x Aliq. Interna - CF
Valor de Partida = Valor da Mercadoria + Frete(FOB) + IPI + despesas cobradas ao adquirente
CF = ICMS normal destacado na NF + ICMS frete FOB

* Acrescer o crédito presumido no cálculo do CF, a partir de 1º de janeiro de 2016, nas saídas internas de bebida alcóolica, cuja alíquota seja igual ou superior a 23%, nas condições indicadas no quadro "Importante" do Item 5.2.

Fonte: SEFAZ/PE (2016)

A base de cálculo para fins de substituição tributária conforme o art. 8º, II, b da lei Kandir e; o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído, o montante dos valores de seguros, frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço, IPI e margem de valor agregado.

A prestação de serviço de frete interestadual e/ou intermunicipal é fato gerador do ICMS, integrando sua base de cálculo conforme estabelece o art. 13, IX, § 1º, II, b) da lei Kandir, independente da modalidade de contratação do frete e do seu destaque (ou não) no documento fiscal de aquisição. Ou seja, quando o frete for cobrado pelo remetente ou contratado pelo destinatário, com ou sem destaque no documento fiscal (nota fiscal) ele integra a base de cálculo do ICMS ST (art. 8º, II b da lei Kandir).

O decreto da Substituição Tributária do ICMS em PE é o 19.528/1996 e informa expressamente em seu art 4º, § 3º, que:

§ 3º Na impossibilidade de inclusão do valor do frete na composição da base de cálculo, quando se tratar de responsabilidade tributária em relação às operações subseqüentes, observar-se-á:

I – o recolhimento do imposto antecipado relativo ao frete é de responsabilidade do estabelecimento destinatário;

II – a base de cálculo do imposto referido no inciso anterior será o valor do próprio frete, acrescido do percentual de que trata o inciso II, “c”, 3, do “caput”, e o § 1º, deduzido o respectivo crédito, se houver.

Assim, o regramento legal já prevê, de forma categórica que:

1) O frete – em qualquer modalidade – compõe a base de cálculo do ICMS ST, pois além de ser fato gerador do ICMS (art. 13, IX, § 1º, II, b) da lei Kandir) é chamado a integrar a base de cálculo do ICMS ST (art. 8º, II, b) da lei Kandir);

2) Caso o frete não integre a BC ICMS ST no destaque no documento fiscal de aquisição (NFe) é de responsabilidade do estabelecimento destinatário (contribuinte substituído) seu recolhimento.

Logo, a problemática do ICMS ST quando da presença de contratação de frete FOB é que independentemente deste frete integrar a nota fiscal (quando o remetente é o responsável

pela contratação/pagamento) ou não (quando o destinatário é o responsável pela contratação/pagamento) o valor de tal gasto (frete FOB) deve ser considerado para fins de recolhimento de ICMS ST. Perceba que o frete integra a nota fiscal de aquisição quando o remetente contratou o frete e cobrou do destinatário, mas não integra a nota fiscal de aquisição quando o frete é contratado diretamente pelo destinatário. Quando o frete integra a nota fiscal seu valor já integra a base de cálculo e já se procede com o recolhimento do ICMS ST considerando o frete FOB em sua base de cálculo (BC), mas quando não integra é expressamente indicado no art 4º, § 3º, I do decreto PE 19.528/1996 que cabe ao destinatário o recolhimento e é esse tratamento que esta pesquisa se volta a entender, uma vez que é de responsabilidade da gestão zelar pelo adimplemento das obrigações fiscais da organização.

3. Procedimentos Metodológicos

Tendo por base a seguinte pergunta de pesquisa como a gestão do ICMS ST nos casos com o frete FOB vem sendo tratada em empresas varejistas que ocupam a posição de contribuinte substituído?, este artigo tem por objetivo analisar como a gestão do ICMS ST nos casos com o frete FOB vem sendo tratada em empresas varejistas que ocupam a posição de contribuinte substituído, de modo a entender os riscos fiscais envolvidos nesta tarefa e o papel da administração como auditoria neste processo.

Na busca de classificar esta pesquisa, estabeleceu-se como critério a definição de Gil (2002) quanto aos fins e aos procedimentos, de modo que esta pesquisa se classifica quanto aos fins como uma pesquisa descritiva, considerando que para sua realização houve padronização na coleta de dados assim como observação sistêmica tendo como intuito um levantamento dos dados abordados. Já quanto aos procedimentos trata-se de uma pesquisa documental, levando em consideração que o procedimento utilizado foi a coleta das aquisições bem como seus respectivos fretes e a análise dos dados por meio de relatórios emitidos pela empresa escolhida.

A viabilidade da pesquisa envolve estudar operações que sejam alcançadas pelo regime de antecipação tributária de ICMS com liberação, ou ICMS ST, e para isso esta pesquisa acessou os dados de uma empresa do segmento de material de construção de grande porte, segmento com produtos alcançados por esta sistemática. A escolha da empresa para ser efetuada essa pesquisa baseou-se em 4 critérios: (1) facilidade de acesso; (2) empresa inscrita no regime normal de ICMS; (3) aquisições de mercadoria por meio de frete FOB; (4) produtos sujeitos ao regime de substituição tributária.

Os dados analisados foram todos secundários, inclusive o “*modo*” como vem sendo tratado o ICMS ST nos fretes FOB será acessado de maneira indireta, buscando nos registros contábeis as evidências de como foram contabilizados. Deste modo, os dados analisados foram todos secundários, consistindo em três: Notas fiscais de aquisição, Fretes FOB nas aquisições e registros contábeis de tais fretes. Subsidiariamente aos registros foi consultado o profissional contábil, do escritório externo, que presta serviços à empresa a fim de identificar como se procede ao registro. A conversa foi informal e sem indicar que se tratava de uma pesquisa, mais parecendo uma pergunta profissional do que uma entrevista.

O valor a ser considerado de MVA (Margem de Valor Agregado), elemento indispensável para o cálculo do valor a recolher de ICMS ST, é definido por produto e, por isso, foram selecionados 5 fornecedores de cerâmicas com grande representação dentre os

fornecedores da empresa analisada. Os produtos considerados são da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) da posição 6908.90.00. É importante esclarecer que esse NCM foi extinto em janeiro de 2017 de acordo com a resolução CAMEX 125 de 15 de dezembro de 2016, publicada por meio de nota técnica 2016.003, e analisamos depois desta data os NCM's 6907.21.00, 6907.22.00 e 6907.23.00, substituindo o NCM original mas mantendo a característica de serem alcançados pela substituição tributária de ICMS em PE para o produto Cerâmica (DECRETO Nº 35.678, DE 13 DE OUTUBRO DE 2010).

Os dados coletados foram 3: (1) Valor das aquisições de cerâmicas dos 5 principais fornecedores deste produto nos últimos 5 anos (2013-2017), período considerado em virtude do prazo de decadência do tributo que se está analisando (ICMS); (2) Os valores do frete FOB contratados nas aquisições de tais produtos no ano de 2017, único período em que as informações de frete FOB estavam disponíveis, pois devido a um incidente (incêndio) no almoxarifado da empresa os documentos de frete FOB foram perdidos e por limitações de tempo não foi possível levantar tais informações junto a SEFAZ/PE e; (3) Registro da contabilização de tais fretes na contabilidade da empresa analisada.

A tabela 2 indica o total de aquisições dos 5 fornecedores ano-a-ano, bem como o valor do frete FOB pago no ano de 2017.

Tabela 2: Total das aquisições sujeitas a ST

Ano	2013	2014	2015	2016	2017
Aquisições sujeitas a ST	R\$ 451.203,61	R\$ 610.490,53	R\$ 1.509.986,90	R\$ 1.864.532,47	R\$ 551.535,98
Frete	<i>Simulado</i>				R\$ 19.539,19

Fonte: Elaborada pelo autor

Os procedimentos analíticos empregados foram: (1) para definir o modo como está tratado verificou se o valor do frete FOB foi integrado ao estoque de produtos, como sugere Xavier Filho (2015) bem como o decreto 3.000/99 § 1º do art. 289, sendo classificado como custo de aquisição e; (2) para determinar o valor do ICMS ST a recolher aplica-separa o ano de 2017 a equação apresentada no capítulo 2. Como os anos de 2013-2016 não contam com registros do frete FOB definiu um modo de simular os valores de frete, estabelecendo a seguinte lógica:

1. Os fornecedores são os mesmos no período considerado;
2. Os produtos são os mesmos no período considerado;
3. Os fornecedores de serviços de frete são os mesmos no período considerado;

4. Logo, a relação entre os fretes e os produtos, em termos monetários, pode ser assemelhada, razão pela qual foi extrapolada a relação entre frete FOB *versus* ICMS ST no ano de 2017 para os demais anos.

Assim, procedeu-se com o cálculo do ICMS ST de cada aquisição, utilizando planilhas do Excel para auxílio no cálculo. Foram no total 50 aquisições em 2017 (cinquenta notas fiscais), totalizando como indicado na tabela 4 o valor de R\$ 551.535,98.

Nota Fiscal 179396

Tabela 3: ICMS ST do frete FOB em relação ao total da NF

Vlr dos Produtos	12.922,56
IPi	
ICMS ST	
Vlr Total	12.922,56

ICMS ST do Frete FOB em relação ao total da NF
3,1595%

Frete FOB	1.684,84
-----------	----------

Detalhamentos				ICMS					Frete Fob					
<i>Produtos</i>	<i>Vlr Unit</i>	<i>Qte</i>	<i>Vlr Total</i>	<i>% AliqOp</i>	<i>Crédito</i>	<i>%MVA</i>	<i>BC ICMS ST</i>	<i>ICMS ST</i>	<i>Frete Rateio</i>	<i>%MVA</i>	<i>% AliqOp</i>	<i>Crédito</i>	<i>BC ICMS ST Frete FOB</i>	<i>ICMS ST Frete Fob</i>
COMPOSE	63,00	72,96	4.596,48	7,00%	321,75	73,52%	7.975,81	1.113,89	599,29	73,52%	7,00%	41,95	1.039,88	145,23
BLANC	59,00	141,12	8.326,08	7,00%	582,83	73,52%	14.447,41	2.017,71	1.085,55	73,52%	7,00%	75,99	1.883,65	263,07
Totalizadores			12.922,56		904,58		22.423,23	3.131,60	1.684,84			117,94	2.923,53	408,30

Nota Fiscal 52.318

Vlr dos Produtos	2.257,50
IPi	
ICMS ST	-
Vlr Total	2.257,50

ICMS ST do Frete FOB em relação ao total da NF
5,6133%

Frete FOB	721,79
-----------	--------

Detalhamentos				ICMS					Frete Fob					
<i>Produtos</i>	<i>Vlr Unit</i>	<i>Qte</i>	<i>Vlr Total</i>	<i>% AliqOp</i>	<i>Crédito</i>	<i>%MVA</i>	<i>BC ICMS ST</i>	<i>ICMS ST</i>	<i>Frete Rateio</i>	<i>%MVA</i>	<i>% AliqOp</i>	<i>Crédito</i>	<i>BC ICMS ST Frete FOB</i>	<i>ICMS ST Frete Fob</i>
BP0455B1	17,50	129,00	2.257,50	12,00%	270,90	64,20%	3.706,82	396,33	721,79	64,20%	12,00%	86,61	1.185,18	126,72
Totalizadores			2.257,50		270,90		3.706,82	396,33	721,79			86,61	1.185,18	126,72

Fonte: Elaborada pelo autor (2018)

Como se pode verificar na tabela 3, os fornecedores se localizam em diversos Estados e, como consequência, as operações estão sujeitas a diferentes alíquotas interestaduais (4%, 7% e 12%). Para essa análise foram consideradas apenas as alíquotas de 7% e 12% pois, mesmo cientes de que existe outra alíquota para operações com mercadorias (4%), estabelecida pela resolução do Senado Federal de número 13 de 2012, os produtos analisados não se encaixam em tal situação (produtos importados ou com conteúdo de importação superior a 40%), razão pela qual as operações de aquisição só ocorreram a alíquotas de 12% ou de 7%. Essa característica das aquisições foi contemplada para fins de cálculo do ICMS ST do frete FOB, modificando a MVA% para cada alíquota em cada nota fiscal (aquisição). Ao final do cálculo desenvolvemos um indicador de ICMS ST do frete FOB pelo valor das notas ($\frac{\text{ICMS ST Frete FOB}}{\text{Valor da Nota Fiscal}}$).

Como os fretes FOB do período 2013-2016 não estavam disponíveis foi considerado o percentual (%) do ICMS ST dos fretes FOB sobre as aquisições do ano de 2017 para esse período (2013-2016), num movimento de extrapolação, uma vez que o valor das aquisições estava disponível e as condições operacionais foram mantidas, razão pela qual julgamos como possível, a título de aproximação, essa extrapolação. Foi utilizado o software Excel[®] como auxílio no tratamento dos dados, utilizando todas as casas decimais dos índices (15 casas decimais) para os cálculos e apresentando os indicadores com 4 casas. O capítulo 4 apresenta os resultados.

4. Resultados e Discussão

4.1 Tratamento Contábil destinado ao Frete FOB nas aquisições sujeitas ao ICMS ST.

Os registros contábeis, bem como os relatos indicando o padrão de registro contábil a partir da conversa com o profissional que assiste a empresa em questão, dão conta de que os fretes FOB foram contabilizados como **despesas contábeis** no período que ocorreram e não como custo dos produtos que geraram a contratação do frete. Destaca-se que o ICMS ST do frete FOB, bem como o próprio valor do frete FOB, integram o custo de aquisição, como bem atestam o art.13, IX, § 1º, II, b da lei Kandir ou mesmo decreto 3.000/1999 em sua seção IV, seja ele destacado ou não no documento fiscal (Nota fiscal).

Essa evidência trás consigo algumas implicações, discutidas aqui como contábeis-fiscais e administrativas.

No que compete às implicações contábeis-fiscais destaca-se o descumprimento de obrigações tributárias principais (recolhimento do ICMS ST sobre o frete FOB). Este fato se tipifica a partir do entendimento dado pelo decreto PE 19.528/1996 quando informa expressamente em seu art 4º, § 3º, que:

§ 3º Na impossibilidade de inclusão do valor do frete na composição da base de cálculo, quando se tratar de responsabilidade tributária em relação às operações subsequentes, observar-se-á:

I – o recolhimento do imposto antecipado relativo ao frete é de responsabilidade do estabelecimento destinatário;

II – a base de cálculo do imposto referido no inciso anterior será o valor do próprio frete, acrescido do percentual de que trata o inciso II, “c”, 3, do “caput”, e o § 1º, deduzido o respectivo crédito, se houver.

Assim, para o caso particular analisado, é de responsabilidade do destinatário o recolhimento e, por isso, está passivo de ser fiscalizado. Sabendo que a empresa não recolhe o ICMS ST dos fretes FOB foi levantado o valor do ICMS ST do frete FOB a recolher no ano de 2017 a fim de extrapolar para os demais anos (2013-2016) como segue na tabela 4.

Tabela 4: Levantamento ICMS ST Frete FOB ano de 2017

Levantamento ICMS ST Frete FOB ano de 2017					
	Nota Fiscal	Vlr da Nota	Vlr do Frete FOB	ICMS ST do Frete FOB	ICMS ST %
1	179396	12.922,56	1.684,84	408,3	3,1596%
2	68571	12.454,24	886,78	214,9	1,7255%
3	177265	3.024,00	479,12	116,11	3,8396%
4	52027	29.934,45	6.282,91	1.103,03	3,6848%
5	126430	4.636,25	946,17	166,11	3,5829%
6	126431	14.395,20	2.937,78	515,76	3,5829%
7	52318	2.257,50	721,79	126,72	5,6133%
8	52315	2.032,13	649,73	114,07	5,6133%
9	319291	4.197,60	1.342,22	325,27	7,7490%
10	51672	6.096,38	2.590,31	454,76	7,4595%
11	51685	6.096,38	2.590,32	454,76	7,4595%
12	52334	30.499,65	11.409,11	2.002,98	6,5672%
13	126772	8.456,60	1.393,34	244,61	2,8925%
14	126773	11.275,55	1.857,80	326,16	2,8926%
15	171695	7.343,14	624,03	109,55	1,4919%
16	171697	7.630,85	648,48	113,85	1,4920%
17	171932	10.002,60	850,03	149,23	1,4919%
18	169631	8.316,00	1.488,54	360,73	4,3378%
19	129428	74.002,39	10.914,25	1.916,11	2,5893%
20	321659	4.197,60	1.370,88	332,21	7,9143%
21	171151	4.671,62	816,01	197,75	4,2330%
22	171654	17.606,88	3.075,46	745,29	4,2329%
23	129166	10.017,76	1.072,21	188,24	1,8791%
24	129167	10.412,16	1.144,42	200,91	1,9296%
25	129168	7.364,40	788,22	138,38	1,8790%
26	129169	6.955,16	748,7	132,2	1,9007%
27	184778	30.127,35	5.045,47	1.222,70	4,0584%
28	177324	29.607,11	4.356,62	1.055,77	3,5659%
29	177325	15.515,92	2.283,14	553,29	3,5660%
30	186595	5.670,00	1.009,83	244,23	4,3074%
31	186220	5.670,00	1.009,83	244,72	4,3160%
32	177522	17.501,76	2.837,78	687,7	3,9293%
33	177837	3.564,00	577,88	140,04	3,9293%
34	177922	7.128,00	1.155,75	280,08	3,9293%
35	178001	5.940,00	963,13	233,4	3,9293%
36	177642	14,08	2,28	0,55	3,9063%
37	177904	6.140,44	995,63	236,4	3,8499%
38	184820	3.032,64	423,76	102,69	3,3862%

39	185018	3.032,64	423,76	102,69	3,3862%
40	158470	5.097,53	223,48	54,16	1,0625%
41	179471	11.583,00	1.586,10	384,37	3,3184%
42	179508	1.458,00	200,39	48,56	3,3306%
43	179213	18.477,07	2.539,55	615,42	3,3307%
44	187173	7.722,00	1.050,30	254,53	3,2962%
45	187189	3.861,00	525,15	127,26	3,2960%
46	187175	7.722,00	1.050,30	254,53	3,2962%
47	187553	7.128,00	1.220,08	295,67	4,1480%
48	194550	15.659,35	2.491,63	603,81	3,8559%
49	188773	2.732,40	553,38	134,1	4,9078%
50	197634	20.352,64	2.941,82	712,91	3,5028%
Total		551.535,98	94.780,49	19.747,54	3,5805%

Fonte: Elaborada pelo autor (2018)

O valor do indicador $\frac{\text{ICMS ST Frete FOB}}{\text{Valor da Nota Fiscal}}$ para o ano de 2017 foi de 3,5805% e, conforme definido na metodologia, levaremos este percentual para os demais anos, relacionando por meio deste indicador o total de aquisições com o ICMS ST do frete FOB, como segue na tabela 5.

Tabela 5: Aquisições Versus Percentual de frete FOB

Ano	Aquisições	% ICMS ST do Frete FOB pelas aquisições	ICMS ST do Frete FOB
	<i>a</i>	<i>B</i>	<i>c = a x b</i>
2013	451.203,61	3,5805%	16.155,18
2014	610.490,53	3,5805%	21.858,39
2015	1.509.986,90	3,5805%	54.064,52
2016	1.864.532,47	3,5805%	66.758,89
2017	551.535,98	3,5805%	19.747,54
Total	4.987.749,49	3,5805%	178.584,51

Fonte: Elaborada pelo autor (2018)

Como se observa na tabela 5 o valor total a recolher do ICMS ST relativo aos fretes FOB, reconstituído tomando 2017 como referência, é de R\$ 178.584,51 (Cento e setenta e oito mil, quinhentos e oitenta e quatro reais e cinquenta e um centavos de real). Adiciona-se a esse valor multa de 70% do valor do imposto (lei 11.514/1997, art. 10, VI, a) e juros de mora. Assim, sem considerar os juros de mora, pois estes dependem de quando forem autuados (e se forem) ou espontaneamente recolham os tributos, **o valor mínimo do passivo fiscal é de R\$ 303.593,66 (trezentos e três mil quinhentos e noventa e três reais e sessenta e seis centavos).**

É indispensável destacar que este valor decorre de uma decisão operacional de como contabilizar o valor dos Fretes FOB na contabilidade, tendo além da exposição contábil-fiscal do ICMS também impactos na legislação federal, sobretudo no recolhimento do IRPJ (Imposto de Renda Pessoa Jurídica) e CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), que não contará com comentários adicionais por não ser objetivo desta pesquisa nem tampouco dispor de dados para proceder com a análise. Mas é importante destacar que o tratamento fiscal como despesa do frete FOB nas aquisições pode aumentar o valor das despesas levadas ao resultado (DRE) e contribuir para reduzir o lucro tributário, reduzindo, por conseguinte, o valor a recolher do IRPJ e CSLL, expondo ainda mais o contribuinte.

Levantado o risco fiscal e definido pormenorizado aquele decorrente do descumprimento de obrigação com o ICMS, resta discutir os impactos administrativos.

Entende-se por impactos administrativos nesta pesquisa aqueles que corrompem a qualidade da informação contábil utilizada pela administração em seu processo decisório, haja vista que o objetivo da contabilidade é fornecer informações úteis ao processo decisório. O próprio Conselho Federal de Contabilidade (CFC) reconhece como úteis informações que tenham características típicas, dentre elas a fidedignidade com a qual o patrimônio e o resultado são apresentados (CFC, 2011).

Para ser útil, diz o CFC (2011, QC12), a “informação contábil-financeira não tem só que representar um fenômeno relevante, mas tem também que representar com fidedignidade o fenômeno que se propõe representar”. O fenômeno relevante a que se refere é o patrimônio e a fidedignidade envolve três atributos, a saber, (a) ser completa, (b) neutra e (c) livre de erros (CFC, 2011, QC12). Interessa-nos o último atributo para fins desta pesquisa: Livre de erros.

A contabilização dos fretes FOB como despesas contábeis ao invés de custo do produto além de expor a empresa a passivos fiscais fere um dos atributos do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) que além de apresentar a informação fidedigna deve ser livre de erros, com essa informação lançada incorreta fica comprometida toda e qualquer informação contábil utilizada para cálculos os indicadores de giro de estoque, indicador esse que demonstra o desempenho do estoque. Compromete também a política de formação de preço de venda que não terá seu custo de aquisição definido de forma correta e sua margem de lucro estará a maior, porém não é realmente o lucro esperado, com isso o planejamento de resultados operacionais fica comprometido por

não ter a informação correta, dificultando a tomada de decisão e, portanto, pondo a missão da própria contabilidade em risco.

4.2 Gestão Fiscal: Um olhar para o caso do Frete FOB nas aquisições sujeitas ao ICMS ST.

Segundo Oliveira *et al.* (2011) entende-se por gestão fiscal ou tributária a especialização administrativa que tem como principal objetivo o estado da teoria e a aplicação da prática dos princípios e normas básicas da legislação tributária. É o campo da administração responsável pelo gerenciamento dos tributos incidentes nas diversas atividades de uma empresa ou grupo de empresas adaptando ao dia a dia empresarial as obrigações tributárias, de forma a não expor as entidades a possíveis sanções fiscais e legais ou apurar o valor justo do tributo a recolher.

A gestão fiscal, nesse caso auditoria fiscal, é uma atividade vinculada à administração e o não acompanhamento dessa operação – qual seja tratamento fiscal do frete FOB – além de expor a organização a passivos fiscais também aclara que as informações contábeis estão sendo produzidas sem guardar as características qualitativas fundamentais, em especial a representação fidedigna, o estoque e o resultado das operações.

A gestão fiscal com intuito de auditoria (neste caso fiscal) deve ser uma prática do profissional da administração, sendo assim uma das funções da Administração segundo Fayol (1990) quando diz que administrar tem como função Prever, Organizar, Comandar, Coordenar e Controlar, dando destaque desta última no caso concreto analisado nesta pesquisa.

Diante da análise apresentada – e das consequências fiscais – são necessárias medidas para corrigir o erro e prevenir para que não perdure o tratamento, evitando novas exposições. Assim, sugerem-se dois conjuntos de ações: Correções e Mitigações.

No que tange a correção a primeira sugestão (sugestão 1) é recolher espontaneamente o valor devido. Para isso é sugerido que se proceda com uma revisão de todos os produtos adquiridos sujeitos ao ICMS ST que tenham contratação de frete FOB diretamente pelo destinatário. Esse procedimento irá eliminar riscos fiscais quando de auditorias pelo Fisco.

No entanto, essa é uma decisão mais administrativa que contábil-fiscal, como bem Xavier Filho (2015) discute, que precisa saber se a organização tem interesse e

disponibilidade financeira para sanar esse risco. Está sugestão envolve, também, a extrapolação dos procedimentos de levantamento realizados nesta pesquisa para todas as aquisições sujeitas ao regime do ICMS ST adquiridas com fretes FOB no período de 2013-2017, de modo a apresentar o panorama completo e não amostral. Isso dá a exata exposição fiscal que a empresa está sujeita.

A segunda decisão envolvendo a correção aponta para a criação de um POP (Procedimento Operacional Padrão) envolvendo aquisições de mercadorias sujeitas ao ICMS ST, revisando os lançamentos para que aquisições com frete FOB sejam analisadas e afastando os riscos fiscais derivados de lançamentos contábeis errados.

As duas próximas sugestões apontam para procedimentos a serem implementados que mitigam ou mesmo afastam o risco de novas exposições fiscais.

A terceira sugestão (sugestão 3) envolve negociar com os fornecedores a possibilidade do frete FOB ser contratado pelo remetente e incluído no documento fiscal (nota fiscal) de aquisição. Neste caso, como lembra Xavier Filho (2015), o valor do ICMS ST já irá considerar o frete FOB na base de cálculo do ICMS ST, não deixando para o destinatário a responsabilidade pelo recolhimento e, nos casos do Estado remetente não ser signatário dos protocolos de ICMS ST, a cobrança pelo Estado destinatário já envolverá o total da nota, nela incluído o frete FOB. Essa é uma solução que envolve a negociação comercial, inclusive tendo reflexos no fluxo de caixa já que o frete contratado junto ao remetente (destacado no documento fiscal) pode ser até parcelado, diluindo no fluxo de caixa o impacto financeiro do frete.

A quarta sugestão (sugestão 4) se aproxima da segunda e envolve as situações quando não seja possível a negociação supra indicada, pois acarretará para seu fornecedor mais recursos para bancar as operações (aumento do capital de giro), nestes casos é imperativo criar uma rotina ou procedimento interno para os casos em que haja contratação de frete FOB nas aquisições sujeitas ao ICMS ST, culminando no recolhimento via DAE (Documento de Arrecadação Estadual) específico do valor do ICMS ST do frete FOB, considerando este valor como custo de aquisição e tornando mais fidedignas as informações de estoque, custo e resultado. Aqui é importante considerar que as práticas de arquivamento de fretes devem separar os fretes de aquisição daqueles envolvidos com a entrega de produtos.

5 Considerações Finais

Os resultados dessa pesquisa comprovam que a empresa não estava tratando o ICMS ST do frete FOB como estabelece a legislação pertinente, além de estarem sendo contabilizados de forma errada e corroendo o valor da informação contábil.

Retomando a pergunta da pesquisa, que foi analisar como a gestão do ICMS ST nos casos com o frete FOB vem sendo tratada em empresas varejistas que ocupam a posição de contribuinte substituído?, e em consequência de analisar como a gestão fiscal está tratando os fretes FOB com aquisições sujeitas à substituição tributária nas empresas varejistas que ocupam a posição de contribuinte substituído, julga-se atingido o objetivo uma vez que foram apresentados os valores e as consequências de tais procedimentos.

Destaca-se que a pesquisa realizada, embora tenha sido feita em uma empresa de grande porte, permite inferir que tais práticas contábeis adotadas pela empresa em questão provavelmente tenham semelhanças com aquelas técnicas contábeis aplicadas em outras empresas, visto que é praticada por escritório externo à organização que tem outros clientes, ainda mais em empresas de pequeno porte que conta com dificuldades de organização e comunicação com a contabilidade. Reforça-se a importância de alertar para o fato do trabalho de auditoria destes procedimentos contábeis de lançamento serem realizados pelo profissional contabilista, mas o impacto de tais práticas pode, e no caso em particular ainda mais, contribuir na promoção de passivo fiscal.

Embora esse alerta já desponte como um aspecto importante na pesquisa é indispensável reconhecer como limitação o fato do estudo considerar um corte amostral no que diz respeito aos anos de 2013 a 2017, no qual o levantamento foi feito por extrapolação do percentual do ICMS ST sobre o frete FOB encontrado em 2017 para os demais anos. Além disso, nesta pesquisa foram considerados apenas 5 fornecedores de produtos sujeitos ao ICMS ST com aquisições via frete FOB, que representa 4,61% das aquisições da empresa em questão de produtos sujeitos ao ICMS substituição tributária, indicando que o risco integralmente calculado pode ser bem superior ao indicado nesta questão, ainda mais se a prática de contabilização se mantiver para as demais aquisições com ICMS ST com contratação de frete FOB.

Por fim, como sugestão para pesquisa futura indica-se analisar como o estado de Pernambuco por meio da SEFAZ está analisando esta situação, ou seja, sabendo que o registro contábil incorre em erro estamos tratando de redução de recolhimento de

tributos aos cofres públicos. É possível também escolher ao invés de estudos de caso de empresas passar a analisar práticas consolidadas em escritórios contábeis, uma vez que tais empresas prestam serviços para muitas outras empresas e erros em procedimentos contábeis podem ser replicados em outras empresas.

Como limitações da pesquisa inicialmente o responsável pelo departamento não quis disponibilizar as informações, porém depois de explicado que se tratava de uma pesquisa para defesa de TCC e que o nome da empresa não seria divulgado conseguiu-se as informações necessárias.

Além disso, ao invés de analisar amostras é sugerido que se faça na mesma empresa (ou nas empresas em análise) levantamentos mais detalhados e que quando da replicação desta pesquisa em outras empresas se considere o total de produtos sujeitos ao ICMS ST com aquisições envolvendo frete FOB.

Referências

- APPY, B; **Por que o sistema tributário brasileiro precisa ser reformado.** 2016. Disponível online em <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4105024/mod_resource/content/0/Appy_Tributa%C3%A7%C3%A3o_Revisado.pdf> acesso em 08 mai. 2018.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**, Brasília, 5 de Out. 1988.
- BRASIL. Decreto 3.000, de 26 de Março de 1999. **Diário Oficial da União**, 29 Mar. 1999.
- BRASIL. Lei Complementar 87 de 13 de Setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos estados e do Distrito Federal e dá outras providências (LEI KANDIR). **Diário Oficial da União**, Brasília, 14 de Set. 1996.
- CASTRO, F. A. V. *et al.* **Gestão e Planejamento de Tributos.** Rio de Janeiro: Editora FGV, 2007.
- CHISTOVÃO, D.; WATANABE, M. **Guia valor econômico dos tributos.** São Paulo: Editora Globo, 2002.
- COELHO, I; **O que podemos fazer para acabar com a complexidade tributária.** 2016. Disponível online em <<https://endeavor.org.br/complexidade-tributaria-empresendedor/>>, acesso em 27 fev. 2018.
- FAYOL, H.. **Administração Industrial e Geral.** 10 ed. São Paulo: Atlas, 1990.
- LEITE, F; LEITE, B; GREGORIO, C; **A complexidade do sistema tributário brasileiro como fator impeditivo do desenvolvimento econômico.** 2017. Disponível online em <https://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=18618>, acesso em 30 mar. 2018.
- LEONE, G. G. S.; LEONE, R. J. G. **Os 12 mandamentos da gestão de custos.** Rio De Janeiro: Editora FGV, 2007.
- MACHADO, H. B. **Curso de Direito Tributário.** 30 ed. São Paulo: Malheiros Editora, 2009.
- MELLO, R. Gestão dos impostos indiretos é dificuldade em 89% das empresas. **Jornal do comércio.** 2017. Disponível online em <<http://jcrs.uol.com.br/conteudo/2017/01/economia/541600-gestao-dos-impostos-indiretos-e-dificuldade-em-89-das-empresas.html>>, acesso em 23 abr. 2018.
- OLIVEIRA, L. M. *et al.* **Manual de Contabilidade Tributária:** Textos e testes com as respostas. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- PERNAMBUCO. Decreto 35.679 de 13 de Outubro de 2010. Dispõe sobre o regime de substituição tributária do ICMS nas operações com autopeças. **Diário Oficial Estado Pernambuco**, Recife, 14 de Out. 2010.
- PERNAMBUCO. **Substituição Tributária: Regras Gerais.** Disponível em: Acesso em 12 Fev. 2018.
- CFC. RESOLUÇÃO CFC 1.374/2011. Disponível online em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1374.pdf>, acesso em 12 jun. 2018.
- TROSTER, R. L.; MOCHÓN, F. **Introdução à economia.** São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2002.

XAVIER FILHO, J. L. J. SOUZA, E. S.; LOPES, C. C. V. M. **O impacto da substituição tributária do ICMS em Pernambuco no custo e preço de venda praticado pelo varejo de autopeças.** In: Congresso Brasileiro de Custos, XVIII, 7-9 Nov., Rio de Janeiro (RJ), 2011.

XAVIER FILHO, J. L.J. **Frete FOB e a sistemática do ICMS (substituição tributária) preocupações e evidências empíricas.** 2015. Disponível online em <<http://www.administradores.com.br/artigos/negocios/frete-fob-e-a-sistematica-do-icms-substituicao-tributaria-preocupacoes-e-evidencias-empiricas/87996/>>, acesso em 30 jan. 2018.

BRASIL. Lei 5.172 de 25 de Outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, 25 de Out. 1967.

BRASIL. RESOLUÇÃO Nº 125, de 15 de dezembro de 2016. Altera a Nomenclatura Comum do MERCOSUL - NCM e a Tarifa Externa Comum anexo II. **Ministério da indústria, comércio exterior e serviços**, Disponível online em: <<http://www.camex.gov.br/component/content/article/62-resolucoes-da-camex/em-vigor/1764-resolucao-n-125-de-15-de-dezembro-de-2016>>, acesso em 1 jun. 2018.