

**A OTIMIZAÇÃO DA APURAÇÃO DO ICMS EM UM COMÉRCIO ATACADISTA DE
PRODUTOS ALIMENTÍCIOS DO REGIME NORMAL**

**THE OPTIMIZATION OF THE ICMS SETTLEMENT IN A WHOLESALE
TRADE IN FOOD PRODUCTS OF THE NORMAL REGIME**

Mikael Maik Pereira de Souza¹

Graduando em Ciências Contábeis pela UniEVANGÉLICA –GO

Carlos Renato Ferreira²

Professor Orientador Especialista do curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário de Anápolis (UniEVANGÉLICA) - GO

- 1- MikaelMaik Pereira de Souza- Bacharelando no curso de Ciências Contábeis pelo Centro Universitário de Anápolis (UniEVANGÉLICA)–Brasil. Email: mikael_maik10@hotmail.com
- 2- Carlos Renato Ferreira-Professor Especialista Orientador do curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário de Anápolis (UniEVANGÉLICA)–Brasil. Email: crfac3@gmail.com

Resumo:

O presente artigo busca esclarecer e analisar sistematicamente a apuração do ICMS nas empresas do comércio atacadista no ramo de atividades de produtos alimentícios estabelecidas no estado de Goiás, tendo como princípio a busca dos conceitos do tributo e a correta aplicação da legislação para o seu recolhimento, evitando a evasão e as punições do fisco, visando esse objetivo sucederá a aplicação de um processo de otimização onde utilizará os meios necessários e legais para o menor recolhimento do ICMS, tendo como interesse dos empresários, e de profissionais na área tributária, contábil e para estudantes de ciências contábeis.

Palavras Chave: ICMS, comércio atacadista, benefícios fiscais, legislação tributária.

Abstract:

This article seeks to clarify and analyze the systematics of the determination of ICMS in the companies of the wholesale trade in the branch of activities of food products established in the state of Goiás, having as principle the search of the tax concepts and the correct application of the legislation for their collection, avoiding tax evasion and punishments. In order to achieve this objective, an optimization process had been applied, utilizing the necessary and legal means to lower ICMS tax, with business and tax professionals accounting for students of accounting sciences.

Key Words: ICMS, wholesale trade, tax benefits, tax legislation.

Introdução

As compreensões do ICMS são definidas por Sabbag (2014) o ICMS é imposto que recebe o tratamento constitucional através da Constituição Federal de 1988, conexo pela Lei Complementar 87/96, esmiuçando o seu entendimento.

No entanto os meios a serem utilizados para apuração do ICMS deve observar qual a importância da legislação tributária no seu contexto para otimização do ICMS no comércio atacadista de produtos alimentícios? A Lei complementar 87/96 conhecida como Lei Kandir, dispõe no seu art. 1º "compete aos estados e ao distrito federal instituir o imposto relativos à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte e interestadual e intermunicipal e de comunicação" (BRASIL, 1996).

A Constituição Federal outorga para os estados a obrigação de cobrança do ICMS, portando o que se diz respeito ao comércio atacadista de produtos alimentícios localizado no estado de Goiás deve ser observada as diretrizes sistemáticas dadas pelo Código Tributário Estadual lei 11.651/91 e o Regulamento do Código Tributário estadual decreto 4.852/97.

Devido à complexidade do ICMS, o objetivo de otimização através destas fontes de direito estabelecida para os contribuintes goianos tem como finalidade segundo Crepaldi (2007) o conhecimento da sistemática do ICMS e a busca de soluções legais para a diminuição da carga tributária.

A análise do comércio atacadista para o pagamento do ICMS estende ao entendimento correto da legislação tributária, quanto a aplicação da base de cálculo, alíquota, hipótese de incidência ou não-incidência e os benefícios fiscais.

Segundo Crepladi (2007) a implementação das alternativas aprovadas pelos responsáveis da empresa. Compreende todas as ações de coordenação e elaboração dos atos necessários para que o benefício legal seja atingido. A correta interpretação e aplicação dos procedimentos dados pelo legislador na apuração do ICMS resultam ao contribuinte uma maneira segura e eficaz quanto a sua prestação de contas ao fisco.

A otimização é definida segundo Takahashi (2003) otimização se destina a uma maneira de utilizar meios e dispositivos para solucionar da melhor maneira a solução de um objeto ou assunto, com o maior grau de adequação possível para solução. Mediante isso o trabalho busca encontrar a melhor forma de otimização para

apuração do ICMS, trazendo resultados significativamente positivo para o comércio atacadista, solucionando o problemas da alta carga tributária aplicada no Brasil.

ICMS – Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

O ICMS teve sua origem na ementa constitucional 18/1965, com um tratamento constitucional através da Constituição federal de 1988 art. 155.

Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
I. transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
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.(BRASIL, 1988)

A Constituição federal outorga para os estado a competência de legislar sobre o ICMS, no tocante que se tratar do ICMS deverá ser observada a lei estadual, desde que não desobedeça a lei magna da CF 1988 a clareza desta transferia de obrigação para instituir o ICMS ao contribuinte segundo Ribeiro; Pinto (2014, p.103)

O Distrito Federal e cada um dos Estados brasileiros devem regulamentar a tributação desse imposto nas áreas de suas respectivas jurisdições. Contudo, a própria CF/1988 restringe a ação dos Estados e do Distrito Federal para legislar sobre o ICMS. No inciso XII do § 2o do artigo 155, a CF/1988 arrola os assuntos sobre ICMS que devem ser disciplinados por meio de Lei Complementar, como: definir seus contribuintes; dispor sobre substituição tributária; disciplinar o regime de compensação do imposto; fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços; prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de circulação mercadorias etc.

Então para a otimização do ICMS para o Contribuinte do comércio atacadista do estado de Goiás deve ser observado a lei estadual que institui as obrigações para o recolhimento do ICMS tendo o atacadista papel de contribuinte, evitando nesta apuração a evasão fiscal, o estado é o contribuinte ativo da relação do recolhimento do ICMS.

Segundo Sabbag (2015, p.681) “O ICMS é o imposto que alcança a relação entre o contribuinte e o Estado, a arrecadação do ICMS representa certa 80% das arrecadações dos estados. É Claramente plurifásico (incide sobre o valor agregado, obedecendo a não-cumulatividade”, sendo a principal fonte de receita para os estado éo Imposto de Circulação Mercadorias e Serviços, e seu recolhimento é

acrescentado a cobrança no valor agregado nas operações seguintes e de maneira obrigatória.

Conforme Pereira (2011, p.18)

O ICMS é uma quantia paga obrigatoriamente por pessoas ou organizações para a Fazenda Pública, a partir de uma base de cálculo e de um fator gerador. É uma forma de tributo. Tem como principal finalidade custear o Estado para que, em contrapartida, haja por parte do Estado obrigação de prestar esse ou aquele serviço, ou realizar determinada obra relativa ao contribuinte.

O ICMS para os estados entra como forma de recursos aos cofres públicos para o financiamento da atividade pública, para o contribuinte é a obrigação compulsória relativamente ao seu objeto social, seja ele industrial, comercial ou prestador de serviço.

O Comércio Atacadista como Contribuinte do ICMS

Segundo Rezende et. al (2013), contribuinte é aquele que tem relação com o acontecimento do fato gerador para cumprir com a obrigação do recolhimento do ICMS. O contribuinte do ICMS é o comerciante ou o industrial que promove a saída de mercadoria de seu estabelecimento.

O Contribuinte do ICMS é conceituado segundo Oliveira (2013, p.129)

A legislação em vigor considera como contribuintes 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 se iniciem no exterior.

O Comércio Atacadista Conforme art. 34 RCTE-GO "é uma empresa jurídica que pratica, com habitualidade, a intermediação de mercadorias incluindo como tal, o fornecimento de mercadorias sujeito a incidência do ICMS"(GOIÁS,1997).

O Comércio atacadista através de suas características econômicas, tem como papel ser contribuinte passivo do ICMS de acordo com art. 121 da lei 5172/1966 "sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária"(BRASIL,1966), para o cumprimento desta obrigação o atacadista goiano deve observar a aplicabilidade através de leis, decretos e medidas provisórias vigente no estado de Goiás onde por esses dispositivos à regulamentação de como deve ser o requisito para o pagamento do ICMS.

Legislação Tributária

Para apuração do ICMS deve ser observado à legislação tributária conforme CTN art. 96 "a expressão legislação tributária compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes"(BRASIL,1966)

A apuração do ICMS deve ser toda embasa mediante a lei e a legislação tributária tendo em vista segundo o art. 97 do CTN.

Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo. (BRASIL,1966).

A Legislação Tributária atribuirá as regras na incidência do ICMS, irá dispor quanto ao fato gerador, base de cálculo, benefícios fiscais e alíquotas aplicadas nas operações de venda de mercadorias realizadas pelo comércio atacadista.

Aplicação e Regulamentação da Legislação Tributária

De acordo com Crepaldi (2012), a obrigação da aplicabilidade da legislação tributária e a fiscalização da mesma é atribuída por uma administração pública. No estado de Goiás órgão responsável é a SEFAZ-GO (Secretária da Fazenda do estado de Goiás).

A legislação e a regulamentação existem para que sejam seguidas quanto aos critérios de incidência para os produtos alimentícios deve ser observado através do Código Tributário Estadual de Goiás instituído pela lei 11.651/1991, e tendo o Decreto N°4.852/1997 para a regulamentação deste Código.

Mediante a essas duas fontes de direito que irá discorrer sobre a apuração do ICMS no comércio atacadista localizado em Goiás, observa-se a possibilidades de otimização com os embasamentos dos dispositivos legais citados, para que tenha o impacto economicamente para a empresa e uma segurança quanto a autuações por parte do fisco.

Incidência e Fato Gerador

A incidência conforme lei 11.651/1991

art. 11 O imposto incide sobre: I - operações relativas à circulação de mercadorias,

art. 12 Para os efeitos da legislação tributária:

I - operação de circulação de mercadorias corresponde aos fatos econômicos, juridicamente relevados pela lei tributária, concernentes às etapas dos processos de extração, geração, produção e distribuição de mercadorias com o objetivo de consumo ou de utilização em outros processos da mesma natureza, inclusive na prestação de serviços. (BRASIL, 1991)

Segundo Difini (2008) o fato gerador é determinante para a incidência da tributação do ICMS, o ato de ter a circulação das mercadorias haverá a hipótese de incidência que deverá ser acompanhada pelo fato gerador.

Fato gerador segundo Oliveira (2013, p.131)

☐ na saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular; na transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente; na transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente: o valor da operação.

☐ na hipótese do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento: o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;

☐ na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação: o preço do serviço;

☐ no fornecimento de mercadoria com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios: o valor da operação;

☐ no fornecimento de mercadoria com prestação de serviços compreendidos na competência tributária dos municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável: o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada;

O fato gerador do comércio atacadista de produtos são as saídas e as vendas dos seus produtos alimentícios dentro e fora do estado onde estas

mercadorias podem ser destinadas a uso e consumo ou para comercialização dos seus destinatários, tendo a concretização do fato há uma incidência do ICMS.

Base de Cálculo

A base de cálculo do ICMS é valor atribuído para a aplicação da alíquota segundo Oliveira et al (2015) valor da entrada ou saída de mercadoria com suas respectivas reduções se cabíveis e agregando neste valor as despesas como seguros, fretes entre outras, e deduzindo os abatimentos como descontos.

Para Andrade, Lins e Borges (2015, p.166) “Base de Cálculo, segundo os preceitos legais, deve incorporar não só o valor da mercadoria, mas todos os valores cobrados pelo remetente do destinatário, incluindo todos os gastos necessários para colocar o produto disponível para venda.”

Exemplo conforme figura 1: Base de cálculo.

Itens	Valor
Valor da mercadoria	32.000
Frete	600
Base de Cálculo do ICMS	32.600

Fonte: *Contabilidade Tributária*, 2015.

O RCTE-GO cita o valor destas despesas ou abatimentos acessórios através do art. 13

Integra a base de cálculo do imposto o valor correspondente do recebimento de serviço de transporte ou de comunicação prestado no exterior ou cuja prestação lá se tenha iniciado;
II - a seguro, juro e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como bonificação e desconto concedidos sob condição;
III - ao frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente, ou por sua conta e ordem, e seja cobrado em separado.(GOIÁS,1997)

Nesses termos, nas operações de aquisições e vendas de mercadorias do comércio atacadista constarão as despesas acessórias e também serão considerados os abatimentos, o ICMS deverá constar no valor da operação conforme Oliveira (2013, p 131) "o ICMS é calculado por dentro, ou seja, no preço de venda ou de compra; o ICMS está inserido no valor total da nota fiscal, integrando, dessa forma, a sua própria base de cálculo".

Um ponto importante do que se diz respeito à base de cálculo, existem ocasiões especiais onde o comércio atacadista poderá aplicar reduções na base no que se refere ao valor da operação, isso é possível mediante a regulamentação do estado de Goiás através de decreto e que são acordado entre os estado em convênios.

Alíquota

Alíquota é uma porcentagem aplicada sobre a base se cálculo para encontrar o valor do ICMS conforme Frabretti (2005).

A alíquota é definida em lei e quando aplicada sobre a base de cálculo, encontra-se o montante do tributo a ser pago. As alíquotas podem ser fixas, aquelas determinadas em lei por um valor fixo, em moeda ou unidades de moeda fiscal, podem ser também proporcionais, em que a lei estabelece um percentual que, aplicado sobre a base de cálculo, define o valor do montante do tributo devido e, por fim, as específicas, que determinam um valor em moeda nacional sobre uma unidade de medida como metros, quilos, litros ou toneladas.

De modo geral as alíquotas aplicáveis conforme abaixo

Figura 2: Tabela das alíquotas internas e interestadual do ICMS.

ORIGEM	DESTINO																											
	AC	AL	AM	AP	BA	CE	DF	ES	GO	MA	MT	MS	MG	PA	PB	PR	PE	PI	RN	RS	RJ	RO	RR	SC	SP	SE	TO	EX
AC	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
AL	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
AM	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
AP	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
BA	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
CE	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
DF	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
ES	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
GO	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
MA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
MT	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
MS	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
MG	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	18	7	7	12	7	7	7	12	12	7	7	12	12	7	7	4
PA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
PB	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
PR	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	18	7	7	7	12	12	7	7	12	12	7	7	4
PE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
PI	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
RN	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
RS	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	18	12	7	7	12	12	7	7	4	
RJ	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12	20	7	7	12	12	7	7	4
RO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17,5	12	12	12	12	4	
RR	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	4	
SC	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12	12	7	7	17	12	7	7	4
SP	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12	12	7	7	12	18	7	7	4
SE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	4	
TO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	4	
EX	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4

Fonte: <http://calendarioconsulta.com/tabela-icms10/2017>

Observando o quadro acima nas operações interestaduais do comércio atacadista de produtos alimentícios será aplicada alíquota de 12%, e nas operações interna alíquota de 17%, a aplicação desta alíquota está ligada também ao tipo de produto que está ocorrendo o fato gerador e a incidência do ICMS, podendo assim o legislador determina uma alíquota diferenciada nestas operações conforme citado CTE-GO art. 27

I - 17% (dezessete por cento), nas operações ou prestações internas, excetuadas as hipóteses previstas nos incisos II, III, VII, IX e X; (Redação dada ao inciso pela Lei nº 13.772, de 28.12.2000, DOE GO de 28.12.2000, com efeitos a partir de 01.01.2001)

II - 12% (doze por cento), nas operações internas com os seguintes produtos:

a) açúcar; arroz; café; farinhas de mandioca, de milho e de trigo; feijão; fubá; iogurte; macarrão; margarina vegetal; manteiga de leite; milho; óleo vegetal comestível, exceto de oliva; queijo, inclusive requeijão; rapadura; sal iodado e vinagre; (Redação da alínea dada pela Lei Nº 13453 DE 16/04/1999).

b) ovo, leite em estado natural, pasteurizado ou esterilizado (UHT), ave, peixe e gado vivos, bem como carne fresca, resfriada, congelada, salgada, temperada ou salmourada, e miúdo comestível resultantes do abate desses animais; (Redação dada à alínea pela Lei nº 14.382, de 30.12.2002, DOE GO de 30.12.2002, com efeitos a partir de 01.01.2003)

c) pão francês;

d) energia elétrica, para o consumo em estabelecimento de produtor rural; (Redação dada à alínea pela Lei nº 11.750, de 07.07.1992, DOE GO de 15.07.1992, com efeitos a parti de 01.03.1992)

e) gás natural ou liqüefeito de petróleo para uso doméstico;

f) hortifrutícola em estado natural; (Redação dada à alínea pela Lei nº 13.453, de 16.04.1999, DOE GO de 20.04.1999, com efeitos a partir de 01.05.1999) (GOIÁS,1991)

Quanto à alíquota aplicável no comércio atacadista, observa que nas operações interestaduais a porcentagem não muda, já se tratando exclusivamente de alguns produtos nas operações internas não será aplicada a da regra geral e sim alíquota específica para certos produtos, podendo assim acarretar um impacto positivo ou negativo economicamente para a empresa

Benefícios Fiscais

“Entende-se por Benefício Fiscal do ICMS a redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus tributário, oriundo de lei ou norma específica”(PORTAL TRIBUTARIO 2017). Esses benéficos são conforme art. 41 “São os benefícios fiscais: I - a isenção;II - a redução da base de cálculo do imposto; III - o crédito outorgado; IV - a manutenção de crédito; V - a devolução total ou parcial do imposto”.

O favorecimento dos incentivos deverá está embasado por uma fonte de direito afirma (PORTAL TRIBUTARIO, 2017)

Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão relativa a impostos, taxas ou contribuições somente poderá ser efetuada mediante lei, observado o disposto no artigo 155, parágrafo 2º, XII, "g", da Constituição Federal, que condiciona a concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais a prévio acordo conjunto entre os estados e o Distrito Federal.

Portanto, qualquer benefício relativo ao ICMS deverá estar amparado em Convênio Interestadual. Recomenda-se aos contribuintes o exame jurídico, caso-a-caso, dos respectivos benefícios estaduais, visando prevenir-se de possível declaração de inconstitucionalidade do mesmo, o que geraria, além do pagamento do imposto original, juros e multas.(PORTAL TRIBUTARIO, 2017)

Andrade et. al (2015) Os benefícios fiscais tem como objeto uma reunião por parte de cada estado para o firmamento de convênios onde eles mostram estarem de acordo com os incentivos concedidos.

Esses benéficos se couberem tratamento nas operações de saídas do comércio atacadista, reduzirá significativamente o seu valor monetário a ser repassado ao estado. Pois para o comércio atacadista de produtos alimentícios uma das principais fontes para a otimizaçãodo ICMS e trazida pelo Anexo IX,conforme art. 81 RCTE-GO. "benefício fiscal é o subsídio concedido pelo Estado, na forma de renúncia total ou parcial de sua receita decorrente do imposto, relacionado com incentivo em futuras operações ou prestações nas atividades por ele estimuladas."(GOIÁS, 1997)

2. Metodologia

Pesquisa Bibliográfica

O método a ser utilizado na elaboração do artigo científico será o bibliográfico e pesquisa de campo, aonde bibliográfico irá mostra através das obras de autores os conceitos e a aplicabilidade da lei sobre o assunto, e através do trabalho de campo analisaremos a aplicabilidade dos conceitos e leis explicados.

Segundo Lakatos, (1992, p.44)

"A pesquisa bibliográfica permite compreender que, se de um lado a resolução de um problema pode ser obtida através dela, por outro, tanto a pesquisa de laboratório quanto à de campo (documentação direta) exigem, como premissa, o levantamento do estudo da questão que se propõe a

analisar e solucionar. A pesquisa bibliográfica pode, portanto, ser considerada também como o primeiro passo de toda pesquisa científica.”

A pesquisa deverá ser trabalhada com a legislação obras de autores e relatórios de apuração do ICMS de um comércio atacadista fazendo dessas informações ferramentas de grande proveito para ampliar os conhecimentos referentes ao ICMS no comércio atacadista de alimentos.

Segundo Bruyne (1991, p. 29)

A metodologia é a lógica dos procedimentos científicos em sua gênese e em seu desenvolvimento, não se reduz, portanto, a uma “metrologia” ou tecnologia da medida dos fatos científicos. A metodologia deve ajudar a explicar não apenas os produtos da investigação científica, mas principalmente seu próprio processo, pois suas exigências não são de submissão estrita a procedimentos rígidos, mas antes da fecundidade na produção dos resultados.

Verifica-se que o método serve como comprovação científica e que os conhecimentos sejam ampliados as dúvidas sanadas, e que o entendimento quanto ao processo seja entendido para conclusão de um resultado, a metodologia deve se expandir ao máximo nos conhecimentos dos autores, pois são através deste conhecimento que chega a conclusões da funcionalidade do tema trabalhado, e um aperfeiçoamento nas soluções de problemas.

De acordo com Pereira (2012, p. 34):

O método pode ser entendido como o roteiro, procedimentos e técnicas utilizados para se alcançar um fim ou pelo qual se atinge um objetivo. O método científico é o conjunto de procedimentos e técnicas utilizados de forma regular, passível de ser repetido, para alcançar um objetivo material ou conceitual e compreender o processo de investigação. Ou seja, é o roteiro apoiado em procedimentos lógicos para se alcançar uma verdade científica, ou seja, o conjunto de procedimentos que ordenam o pensamento e esclarecem acerca dos meios adequados para chegar-se ao conhecimento.

Compreende-se que o método são procedimentos traçados e técnicas aplicadas cientificamente comprovadas com um fim de objetiva e agregar conhecimento, são ferramentas a serem seguidas através de algo regular e com comprovação hábil de ser seguida, onde a obediência destes roteiros agrega resultados positivos e cientificamente comprovados.

Pesquisa Qualitativa

A pesquisa qualitativa do artigo busca analisar os conceitos e significados abrangendo a complexidade e a sistematização do ICMS no ambiente em que está inserido buscando a interpretação do tema por parte do pesquisador segundo

Minayo (2001, p.14)

A pesquisa qualitativa responde a questões muito particulares. Ela se ocupa, nas Ciências Sociais, com um nível de realidade que não pode ou não deveria ser quantificado. Ou seja, ela trabalha com o universo dos significados, dos motivos, das aspirações, das crenças, dos valores e das atitudes.

Nota-se que a interpretação do pesquisador no ambiente , o foco voltado ao processo e a sistematização que trará o resultados na pesquisa qualitativa, segundo Lakatos et. al (2011) a metodologia qualitativa preocupa-se em analisar e interpretar aspectos mais profundos, fornecendo análise mais detalhada sobre as investigações, hábitos, atitudes, tendências de comportamento.

3. Análise e Discussões

A otimização do ICMS requer muitos cuidados no processo de sua apuração, o contribuinte atacadista de produtos alimentícios deve observar minuciosamente as hipótese para o cumprimento de sua obrigação e o meios legais para uma redução legal da carga tributária imposta pelo fisco de Goiás.

Na apuração do ICMS se utiliza método da não-cumulatividade para Oliveira (2013, p.130)

O ICMS está regido pela não-cumulatividade (art. 155, § 2o, inciso I, CF), 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 por outro Estado ou pelo Distrito Federal.

A não-cumulatividade do ICMS utiliza o aproveitamento de crédito nas aquisições de bens e mercadorias para comercialização onde o contribuinte atacadista poderá deduzir este valor nas suas operações de saídas o qual ela também seja tributada na sua operação.

Nas entradas e saídas de mercadoria existe um CFOP (Código Fiscal de Operações e Prestações), ele correlaciona as operações que estão acontecendo no processo de entradas e saídas de mercadorias, ele e estabelecido por 4 números, onde o primeiro identifica de onde está sendo adquirida ou de para onde está saindo as mercadorias sendo eles 1 dentro do estado, 2 fora do estado e 3 do exterior, na saída usa-se o mesmo método, sendo 5 pra dentro do estado, 6 fora do estado e 7 saída para o exterior, os três últimos números identifica a finalidade da entrada e

saída da mercadoria, como por exemplo 1.102 compra para comercialização, 5.102 venda de mercadoria adquiridas de terceiros para comercialização.

A figura abaixo demonstra as aquisições de mercadorias para revenda provenientes da atividade da empresa com CFOP 1102 compra dentro do estado para comercialização e 2102 compra fora do estado para comercialização, tendo sobre estas aquisições a aplicação das respectivas alíquotas e base cálculos e o crédito a ser aproveitado.

Figura 3: Tabela de aquisições de mercadorias de um distribuidor de produtos alimentícios

CFOP	Produto	Valor Contábil	Base ICMS	% ICMS	Valor ICMS
1102	ARROZ BREJEIRO L FINO TP1 6X5	R\$ 56.250,49	R\$ 32.816,54	12	R\$ 3.937,98
2102	CAFE MOIDO ALMOFADA MARATA 20X250GR	R\$ 28.520,00	R\$ 28.520,00	12	R\$ 3.422,40
2102	CAFE MOIDO VACUO MARATA 20X250GR	R\$ 71.300,00	R\$ 71.300,00	12	R\$ 8.556,00
1102	MORTADELA FGO PERD 4PC CX 14KG	R\$ 11.331,94	R\$ 6.665,45	17	R\$ 1.133,13
1102	ESPAG SEM BRAND 20X500G	R\$ 20.310,00	R\$ 11.846,82	12	R\$ 1.421,62
		R\$ 187.712,43	R\$ 151.148,81		R\$ 18.471,13

Fonte: Autor

Conforme demonstrado os valores de créditos ICMS cobrado nas aquisições de mercadoria para comercialização é de 18.471,13, onde este valor poderá ser aproveitado nas operações de saídas com valor agregado maior, fazendo com que assim o comércio atacadista só pague a diferença do agregado.

Nas operações de saídas fora e dentro do estado utilizando CFOP 5102 e 6102 venda de mercadoria adquirida de terceiros será observado o CTE o RCTE e o Anexo IX, pois eles são a base legal da otimização do ICMS para o comércio atacadista de Goiás, após a está análise o quadro abaixo demonstrará as saídas dos produtos alimentícios com as aplicações específicas da base de cálculo, alíquotas e benefícios sobre o ICMS.

Figura 4: Tabela de saídas de mercadorias do distribuidor de produtos alimentícios

CFOP	Produto	Valor Contábil	Base ICMS	% ICMS	Valor ICMS
6102	ARROZ BREJEIRO L FINO TP1 6X5	R\$ 53.695,00	R\$ 53.695,00	12	R\$ 6.443,40
5102	ARROZ BREJEIRO L FINO TP1 6X5	R\$ 11.250,00	R\$ 6.563,25	12	R\$ 787,59
6102	CAFE MOIDO ALMOFADA MARATA	R\$ 38.590,00	R\$ 35.590,00	12	R\$ 4.630,80
5102	CAFE MOIDO ALMOFADA MARATA	R\$ 15.400,00	R\$ 8.984,36	12	R\$ 1.078,12
6102	CAFE MOIDO VACUO MARATA	R\$ 94.880,00	R\$ 94.880,00	12	R\$ 11.385,60
6102	ESPAG SEM BRANDINI 20X500G	R\$ 22.560,00	R\$ 22.560,00	12	R\$ 2.707,20
6102	MORTADELA FGO PERDIGAO 14 KG	R\$ 5.790,00	R\$ 5.790,00	12	R\$ 694,80
5102	MORTADELA FGO PERDIGAO 14 KG	R\$ 4.632,00	R\$ 2.724,54	17	R\$ 463,17
		R\$ 246.797,00	R\$ 230.787,15		R\$ 28.190,69

Fonte: Autor

A tabela está demonstrando as operações de saídas de mercadorias efetuadas pelo comércio atacadista referente as suas aquisições tendo já nestas operações a aplicação dos valores agregados de suas necessidades administrativas, tendo assim um débito de R\$ 28.190,69.

A otimização deste valor do ICMS nas operações de saídas de mercadorias acima sofreram o seguinte tratamento:

1 –A alíquota do ICMS para produtos cesta básica na operação interna é firmada a 12% ao invés de 17% conforme CTE- GO art 27 inciso II

As alíquotas do imposto são:

II - 12% (doze por cento), nas operações internas com os seguintes produtos:

a) açúcar; arroz; café; farinhas de mandioca, de milho e de trigo; feijão; fubá; iogurte; macarrão; margarina vegetal; manteiga de leite; milho; óleo vegetal comestível, exceto de oliva; queijo, inclusive requeijão; rapadura; sal iodado e vinagre.(GOIÁS, 1997)

2 – Nas operações interna com produtos de café e o arroz e espaguete poderá o contribuinte reduzir sua base cálculo em um percentual de 58,33 de tal forma que a aplicação seja de 7% conforme art.8 inciso XXXIII anexo IX RCTE-GO.

Redução de tal forma que resulte a aplicação sobre o valor da operação do equivalente ao percentual de 7% (sete por cento) na operação interna com açúcar, arroz, café torrado ou moído, farinha de arroz, farinha de milho, farinha de mandioca, farinha de trigo, feijão, fubá, macarrão, margarina vegetal, manteiga de leite, rapadura, pão francês, polvilho, queijo tipo minas, queijo frescal, requeijão, óleo vegetal comestível, exceto o de oliva, vinagre, fósforo, sal iodado, absorvente higiênico, dentifrício, escova de dente, exceto a elétrica, papel higiênico, sabonete, água sanitária, desinfetante de uso doméstico, sabão em barra e vassoura, exceto a elétrica (Convênio ICMS 128/94, cláusula primeira). (GOIÁS, 1997)

3 – Nas mercadorias que não estão relacionadas no inciso XXXIII do anexo IX, o comércio atacadistas poderá gozar de uma redução 58,82% na base de cálculo, conforme art 8 inciso VIII do RCTE-GO

Redução de tal forma que resulte aplicação sobre o valor da operação do equivalente ao percentual de 10% (dez por cento), na saída interna realizada por contribuinte industrial ou comerciante atacadista que destine mercadoria para comercialização, produção ou industrialização, ficando mantido o crédito.(GOIÁS, 1997)

4 – Além das reduções de alíquotas e de base de cálculos para mercadorias do comércio atacadista ele fará jus de um crédito outorgado nas operações de saídas interestaduais, um crédito outorgado com alíquota de 3% conforme art 11 inciso III do anexo IX do RCTE-GO

III - Para os contribuintes industrial e comerciante atacadista, o equivalente ao percentual de 2% (dois por cento) e 3% (três por cento), respectivamente, na saída interestadual que destine mercadoria para comercialização, produção ou industrialização, aplicado sobre o valor da correspondente operação, observado o seguinte (Leis nºs 12.462/94, art. 1º, § 4º, II; e 13.194/97, art. 2º, II, "h").(GOIÁS, 1997)

De acordo com a Instrução Normativa 1.237/15 este crédito não se aplicará para mercadorias que tenha sido recebida com alíquota superior as 7% e com aquisição de mercadoria interna cuja a carga tributária seja superior a 10%.

Nas operações efetuadas descritas acima o valor do crédito outorgado das operações interestadual com o arroz, espaguete e mortadela, pois nas suas aquisições foram adquiridos a um percentual superior a sete que foi uma compra interestadual com CFOP 2102.

Base Cálculo Crédito outorgado	Alíquota	Valor Crédito ICMS
R\$ 82.045,00	3%	R\$ 2.461,35

Fonte:Autor

A condição da utilização do crédito outorgado resulta no pagamento de 15% sobre o mesmo, este valor recolhido em DARE para Fundo de Proteção Social do Estado de Goiás - PROTEGE GOIÁS.

A otimizaçãodo ICMS para o comércio atacadista fica da seguinte forma:

Figura 5 : Livro de apuração do ICMS

REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS N.2		
EXEMPLO DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA - ME		
INSC . 105150037	CNPJ (MF) : 04.004.127/0001-55	
	MÊS OU PERÍODO/ANO : JUNHO 2017	
DÉBITO DO IMPOSTO		
001	POR SAÍDAS / PRESTAÇÕES COM DÉBITO DO IMPOSTO	28.190,69
002	OUTROS DÉBITOS	0,00
003	ESTORNO DE CRÉDITOS	0,00
004	SUBTOTAL	28.190,69
CRÉDITO DO IMPOSTO		
005	POR ENTRADAS / AQUISIÇÕES COM CRÉDITO DO IMPOSTO	18.471,13
006	OUTROS CRÉDITOS	
	CRÉDITO OUTORGADO INTERESTADUAL 3% COMERCIO ATACADISTA	2.461,35
007	ESTORNO DE DÉBITOS	0,00
008	SUBTOTAL	20.932,48
009	SALDO CREDOR DO PERÍODO ANTERIOR	0,00
010	TOTAL	20.932,48
APURAÇÃO DE SALDO		
011	SALDO DEVEDOR (DÉBITO MENOS CRÉDITO)	7.258,21
012	DEDUÇÕES	0,00
013	IMPOSTO A RECOLHER	7.258,21
014	SALDO CREDOR (CRÉDITO MENOS DÉBITO) A TRANP. P/ O PERIODO SEGUINTE	0,00

Fonte: Livro de Apuração do ICMS - Competência 06/2017 Sistema TronInformática 10/2017

O Livro de apuração trará o confronto direto entre dos créditos e dos débitos do período, ocasionando a resultante de um recolhimento ou não de imposto, o valor de crédito do ICMS totaliza R\$ 20.932,48 do crédito outorgado e entrada de mercadorias, enquanto o débito do ICMS sobre saídas foi no valor de R\$ 28.190,69, após o confronto dos valores ocasionou um débito de R\$ 7.258,21, este valor será repassado ao estado através de um DARE (Documento de Arrecadação Estadual).

No processo de otimizaçãodo ICMS foi utilizado técnicas e interpretações das leis dadas pelo direito tributário, essas interpretações possibilitou a obtenção de resultadosonde o comércio atacadista obteve uma carga tributária bem otimizada. Os métodos utilizados foram favoráveis, desde a entrada da mercadorias ate a sua saída, possibilitando a melhor alternativa de pagamento do ICMS.

Conclusão

Devido a complexidade do ICMS em sua apuração o desenvolvimento deste trabalho possibilitou trazer os conceitos e a sistematização dos procedimentosadotados para a otimização do ICMS do comércio atacadista de produtos alimentícios, tendo como efeito um impacto correto e seguro da aplicação dalegislação pertinente em Goiás, e um resultado economicamente positivo para empresa possibilitando assim o recolhimento mínimo do ICMS.

A análise que se tem da otimização e que se os cuidados e atenções forem observados para efeito de apuração, pode-se chegar a um resultado positivo, pois no comércio atacadista estudado houve atenção especial quanto ao tipo de tratamento dado pelo legislador nas mercadorias envolvendo sua atividade, estabelecendo uma redução significativa de recolhimento para o contribuinte, trazendo também a segurança quanto a uma possível fiscalização futura e o resguarde nos termos da lei utilizado para tal redução.

O motivo de tal redução está na utilização de ferramentas legais, como o código tributário estadual o regulamento do código tributário do estado de Goiás e o anexo IX, pois esses meios possibilitou aplicação específicas de base cálculo e alíquotas, sendo assim ao invés da aplicação integral para cálculo do ICMS, essas fontes assegura legalmente asotimizações.

Essa otimização tem como objetivo ser benéfico a empresa utilizar o máximo de técnicas e procedimentos para a apuração do ICMS, a otimização do ICMS busca

não apenas uma redução mas sim uma correta apuração quanto as maneiras e procedimentos que deverão se adotados na escrituração de sua apuração, trazendo assim uma seguridade no exercício da atividade econômica do comércio atacadista.

Os dispositivos legais, que ordena a apuração do ICMS, tem o principal papel na otimização, pois são através destas ferramentas que se pode ter os processo de otimização onde tem que atender a toda essa legislação tributária, partindo da Constituição Federal, Lei Kandir, Código tributário Estadual e o Regulamento do Código Tributário Estadual de Goiás, toda apuração e otimização do ICMS deve ter o amparo destes meios tributário.

O estudo feito neste artigo possibilita a ampliação de conhecimentos quanto ao processo utilizado nas operações de entradas e saídas de mercadorias de um comércio atacadista, isso possibilita que o trabalho serve como base para o aperfeiçoamento da correta maneira de escrituração de notas fiscais dessas mercadorias e servindo como base também a entrega de declaração mensal obrigatória dada pelo fisco atualmente conhecida como SPED - Sistema Público de Escrituração Digital.

Referências Bibliográficas

ANDRADE, Eurídice S. de, LINS, Luis Santos, BORGES, Viviane Lima. **Contabilidade Tributária: Um Enfoque Prático nas Áreas Federal, Estadual e Municipal**. 2ª edição. Atlas, 05/2015.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei N° 5.172 de outubro de 1966. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm> Acesso 30 set. 2017.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em 30 set. 2017.

BRASIL. **Lei Complementar nº87**, de 13 de setembro de 1996. Disponível em <http://www.plaalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em 30 set. 2017

BRUYNE, Paul de. **Dinâmica da Pesquisa em Ciências Sociais: Os Pólos da Prática Metodológica**. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1991.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Planejamento Tributário**. Saraiva, 05/2012.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Planejamento Tributário**. 2ª edição. Saraiva. 2007.

DIFINI, Luis Silveira. **Manual de Direito Tributário**. 4ª edição. Saraiva 05/2008.

FABRETTI, LaudioCamargo. **Contabilidade Tributária**. 9ª edição. Atlas, 2005.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de Metodologia**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

GOIAS. **Decreto Nº4.852, de 29 de Dezembro de 1997**. Disponível em <http://www.sefaz.go.gov.br/LTE/Lte_ver_40_3_hm/Rcte/RCTE.htm>. Acesso em 14 out. 2017.

GOLDENBERG, Mirian. **A Arte de Pesquisar: Como Fazer Pesquisa Qualitativa em Ciências Sociais**. Record, 1999.

GODOY, A. S. **Introdução à Pesquisa Qualitativa e Suas Possibilidades**. In: **Revista de Administração de Empresas**. Abril, 1995.

LAKATOS, Maria Eva. MARCONI, Maria de Andrade. **Metodologia do trabalho científico**. 4 ed. São Paulo. Revista e Ampliada. Atlas, 1992.

LAKATOS, Eva Maria, MARCONI, Marina Andrade. **Metodologia científica**. 6ª edição. Atlas, 09/2011.

MINAYO, Maria Cecília deSouza. (Org.). **Pesquisa Social: Teoria, Método e Criatividade**. Vozes, 2001.

OLIVEIRA, Gustavo de. **Contabilidade Tributária**. 4ª edição. Saraiva 06/2013.

OLIVEIRA, Luís Martins de. **Manual de Contabilidade tributária: Textos e Testes com Respostas**. 14ª edição. Atlas, 08/2015.

PEREIRA, José Matias. **Manual de Metodologia da Pesquisa Científica**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

PEREIRA, Luciano Almeida. **Direito Tributário Simplificado**. 1ª edição. Saraiva, 07/2011.

RIBEIRO, Osni Moura, PINTO, Mauro Aparecido. **Introdução À Contabilidade Tributária**. 2ª edição, Saraiva. 05/2014.

REZENDE, Amaury José, PEREIRA, Carlos Alberto, ALENCAR, Roberta de. **Contabilidade Tributária Entendendo a Lógica dos Tributos e Seus Reflexos Sobre os Resultado das Empresas**. Atlas, 06/2013.

SABBAG, Eduardo. **Elementos do Direito Tributário**. 12ª edição. Saraiva 07/2005.

PORTAL TRIBUTARIO. **Benefícios Fiscais do ICMS**, 2017. Disponível em <http://www.portaltributario.com.br/artigos/icmsbeneficios.htm>, Acesso em: 19 de out. 2017.

TAKAHASHI, Ricardo. **Otimização Escalar e Vetorial Universidade Federal de Minas Gerais**, 2003. Departamento de Matematica, Curso de Verao.