

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS**

**MATHEUS GODOY PETRY**

**MELHORANDO O FLUXO DE CAIXA A PARTIR DA GESTÃO DOS CRÉDITOS E  
DÉBITOS DO ICMS: ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA GAÚCHA**

Trabalho de Conclusão de Curso que será apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Eduardo Gomes Plastina

Porto Alegre

2017

## **MELHORANDO O FLUXO DE CAIXA A PARTIR DA GESTÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS DO ICMS: ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA GAÚCHA**

### **RESUMO**

Em virtude do cenário econômico atual e da excessiva e complexa carga tributária aplicada no Brasil, essa pesquisa visa solucionar como uma empresa gaúcha pode melhorar seu fluxo de caixa a partir da gestão dos créditos e débitos do ICMS. O objetivo é efetuar um estudo de caso analisando as informações, as documentações fiscais e os critérios de apuração do ICMS dos últimos cinco anos da empresa. Além disso, também procura identificar possibilidades administrativas de recuperação de créditos e de estorno de débitos de ICMS com base na legislação em vigor. Os conceitos de revisão tributária, imposto e Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) servem de referência para a realização do estudo. Quanto a metodologia, a pesquisa tem uma abordagem qualitativa, que utiliza o método descritivo e é classificada como um estudo de caso. A coleta de dados foi eletrônica, por meio do envio dos documentos fiscais pela empresa, aplicando sobre eles a técnica da análise de conteúdo. Na análise dos resultados identificam-se quatro oportunidades de créditos que somadas totalizam R\$ 426.368,73 passíveis de recuperação. Conclui-se que aproveitando esse valor a empresa poderá otimizar o fluxo de caixa, ratificando a importância de gerir corretamente os créditos e os débitos do ICMS.

**Palavras-chave:** ICMS. Créditos. Débitos. Revisão tributária. Fluxo de caixa.

## **IMPROVING THE CASH FLOW THROUGH THE MANAGEMENT OF CREDITS AND DEBITS OF ICMS: CASE STUDY IN A COMPANY FROM RIO GRANDE DO SUL**

### **ABSTRACT**

Due to the current economic scenario and the excessive and complex tax burden applied in Brazil, this research aims to solve how a company from Rio Grande do Sul can improve its cash flow through the management of credits and debits of ICMS. The objective is to carry out a case study analyzing the information, the fiscal documentation and the ICMS calculation criteria of the last five years of the company. Therefore, it also seeks to identify administrative possibilities for recovery of credits and reversal debits of ICMS based on current legislation. The concepts of tax review, tax and Tax on Operations related to the Circulation of Goods and on Services Provision Interstate and Intermunicipal Transportation and of Communication (ICMS) serve as reference for the study. As for the methodology, the research has a qualitative approach, which uses the descriptive method and is classified as a case study. The data collection was electronic, through the sending of fiscal documents by the company, applying the technique of content analysis. In the analysis of the results, four credits opportunities are identified, totaling R\$ 426.368,73 recoverable. It is concluded that taking advantage of this value, the company can optimize cash flow, ratifying the importance of correctly managing credits and debits of ICMS.

**Keywords:** ICMS. Credits. Debits. Tax review. Cash flow.

## 1 INTRODUÇÃO

O Produto Interno Bruto (PIB) real, a partir de 2015, aponta que a economia vem retraindo de maneira sucessiva, numa das mais longas recessões da história do país. Diante desse cenário econômico desfavorável, as empresas brasileiras estão enfrentando dificuldades para manter suas contas em dia, tornando o seu nível de endividamento cada vez mais elevado.

O efeito da crise é percebido no aumento do número de empresas que solicitaram recuperação judicial de janeiro a maio de 2016. Conforme revelado pelo Indicador Serasa Experian de Falências e Recuperações, 755 empresas pediram recuperação judicial nos primeiros cinco meses do ano, representando um aumento de 95,1% em relação ao mesmo período do ano anterior. O resultado é histórico desde a entrada em vigor da Nova Lei de Falências em 2005 (SERASA EXPERIAN, 2016).

Além da crise econômica, a excessiva e complexa carga tributária influencia diretamente nos resultados das empresas. O Brasil é o país que possui a maior carga tributária da América Latina, correspondendo a aproximadamente 35% do seu PIB. O Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é regulamentado especificamente em cada unidade da federação. Além disso, é uma legislação de difícil entendimento de suas particularidades. Um exemplo que gera dúvida no momento de calcular o imposto é como saber qual alíquota deve ser aplicada corretamente, devido a classificação diferenciada sobre produtos similares. Nessa perspectiva, o presente trabalho busca solucionar o seguinte problema: Como uma empresa gaúcha pode melhorar seu fluxo de caixa a partir da gestão dos créditos e débitos do ICMS?

Para responder esse questionamento, o estudo tem como objetivo geral efetuar um estudo de caso para demonstrar como uma empresa gaúcha pode melhorar seu fluxo de caixa a partir da gestão dos créditos e débitos do ICMS. Os objetivos secundários são:

- a) Analisar as informações, as documentações fiscais e os critérios de apuração do ICMS dos últimos cinco anos da empresa;
- b) Identificar possibilidades administrativas de recuperação de créditos de ICMS com base na legislação vigente;
- c) Identificar possibilidades administrativas de estornos de débitos de ICMS com base na legislação vigente.

Em virtude do crescente número de empresas que estão em estado de emergência ou que decretaram falência nesses últimos anos no Brasil, a realização desse estudo contribuirá apresentando alternativas administrativas que poderão melhorar o fluxo de caixa das empresas, e, por consequência, terem uma gestão financeira mais saudável. Por isso, esse estudo de caso torna-se relevante, uma vez que beneficiará aqueles que desejam otimizar os resultados de suas empresas, principalmente, as que necessitam de novas fontes de recursos para não encerrarem suas atividades.

O artigo foi estruturado em cinco capítulos, tendo como o primeiro capítulo esta introdução. No segundo capítulo é demonstrado o referencial teórico que traz a conceituação relacionada ao estudo. No terceiro capítulo são evidenciados os procedimentos metodológicos utilizados para a análise. No capítulo seguinte é apresentada a empresa estudada e é realizada a análise dos resultados obtidos a partir da metodologia apontada no capítulo anterior. Por fim, o último capítulo traz as considerações finais sobre o estudo.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

Nesta seção são abordados os conceitos de revisão tributária, imposto e Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). Este último foi subdividido em: da incidência e não incidência, do fato gerador, da base de cálculo, crédito de ICMS, créditos nas aquisições de empresas optantes pelo Simples Nacional, isenção nas saídas de vasilhames e recipientes e diferimento nas saídas internas de sucatas. Todos esses conceitos serviram de base teórica para realizar o estudo.

### **2.1 REVISÃO TRIBUTÁRIA**

A primeira ideia que surge ao ler palavra revisão está relacionada a ver novamente, fazer uma nova leitura mais detalhada. O dicionário Michaelis (2001) define revisão como o ato ou efeito de rever; exame minucioso e atento em nova leitura; o trabalho empregado no estudo de uma obra, para a emendar, corrigir ou aperfeiçoar.

O Código Tributário Nacional (CTN), no artigo 3º, conceitua tributo como toda prestação pecuniária compulsória em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (BRASIL, 2007). O dicionário Michaelis (2001) traz a seguinte

definição: aquilo que um Estado paga a outro em sinal de dependência; imposto lançado ao povo pelos governos; contribuição. Diante dessas definições, podemos concluir que revisão tributária seria o ato ou efeito de rever os impostos lançados ao povo pelo governo.

Uma revisão tributária não deve ser confundida com uma auditoria. No trabalho de revisão são analisadas as metodologias utilizadas na apuração do imposto, as bases de cálculo e as alíquotas aplicadas buscando identificar oportunidades tributárias passíveis de recuperação que poderão gerar a melhoria do fluxo de caixa da empresa. Já um trabalho de auditoria é um exame sistemático das atividades desenvolvidas com o objetivo de averiguar se elas estão de acordo com as disposições estabelecidas previamente, se foram implementadas com eficácia e se estão adequadas (SIGNIFICADOS, 2016).

## 2.2 IMPOSTO

O Código Tributário Nacional (CTN), no artigo 16º, conceitua imposto como o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independentemente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (BRASIL, 2007). Michaelis (2001) define como uma contribuição, geralmente em dinheiro, que se exige de cada cidadão para financiar as despesas de interesse geral, a cargo do Estado.

O imposto é uma espécie de tributo e decorre da ocorrência de um fato gerador, relativa ao contribuinte ter ou praticar. Não possui destinação específica, sendo pago pelo contribuinte e indo para o Estado utilizar no pagamento de qualquer despesa. Podem ser instituídos pela União, Estados e Distrito Federal e pelos municípios, observando-se as suas competências. Para Difini (2008, p. 25), “impostos são o típico exemplo de tributos não-vinculados. Sua imposição independe de qualquer prestação estatal específica em favor do contribuinte, pois, na hipótese de incidência dos impostos, não figura nenhuma ação estatal”.

## 2.3 IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL, INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS)

O Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é de competência dos Estados e do Distrito Federal. Sua regulamentação constitucional está prevista na Lei Complementar Nº 87/1996 (Lei Kandir) e em suas alterações posteriores.

Todas as normas estaduais sejam leis, decretos ou atos normativos, devem subordinar-se, hierarquicamente, à Lei Complementar 87/1996 e suas alterações posteriores.

### 2.3.1 Da incidência e não incidência

De acordo com Führer e Führer (2002, p. 70), “a incidência corresponde ao fato ou situação em que o tributo é devido. Dado o fato gerador concreto, recai ou incide sobre ele o tributo”. Conforme disposto no artigo 2º, da Lei Kandir, o ICMS incide sobre:

- I – operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
- II – prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
- III – prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- IV – fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
- V – fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual;
- VI – a entrada de mercadoria importada do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo permanente do estabelecimento;
- VII – o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
- VIII - a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinado à comercialização ou a industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente (BRASIL, 1996).

Já a não incidência, para Führer e Führer (2002, p. 70), “corresponde a um fato ou a uma situação que ficou fora do alcance da norma tributária”. Na Lei Kandir, o artigo 3º dispõe que o ICMS não incide sobre:

- I – operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;
- II – operações e prestações que destinem ao exterior mercadoria, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;
- III – operações interestaduais relativas à energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;
- IV – operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;
- V – operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizados na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviços de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar;
- VI – operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;
- VII – operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor;
- VIII – operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;

IX – operações de qualquer natureza de que decorra a transparência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras. Equipara-se às operações de que trata o item II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a: a) Empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa; b) Armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro (BRASIL, 1996).

### 2.3.2 Da ocorrência do fato gerador

Nas palavras de Harada (2006, p. 484) “costuma-se definir o fato gerador como uma situação abstrata descrita na lei, a qual, uma vez ocorrida em concreto enseja o nascimento da obrigação tributária”. Segundo o artigo 12º, da Lei Kandir, no ICMS o fato gerador ocorre no momento:

- I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;
- II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;
- III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;
- IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;
- V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;
- VI - do ato final do transporte iniciado no exterior;
- VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços: a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios; b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;
- IX - do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior;
- X - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;
- XI - da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados;
- XII - da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;
- XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente (BRASIL, 1996).

### 2.3.3 Da base de cálculo

A base de cálculo é o montante no qual se aplica a alíquota para calcular o quanto de imposto deverá ser pago. De acordo com a Lei Complementar 87/96, em seu artigo 13º, a base de cálculo do ICMS é:

- I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

II - na hipótese do inciso II do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

IV - no fornecimento de que trata o inciso VIII do art. 1: a) o valor da operação, na hipótese da alínea a; b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea b;

V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas: a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14; b) imposto de importação; c) imposto sobre produtos industrializados; d) imposto sobre operações de câmbio; e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras;

VI - na hipótese do inciso X do art. 12, o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização;

VII - no caso do inciso XI do art. 12, o valor da operação acrescido do valor dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;

VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada;

IX - na hipótese do inciso XIII do art. 12, o valor da prestação no Estado de origem.

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a: a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição; b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

§ 2º Não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos.

§ 3º No caso do inciso IX, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

§ 5º Nas operações e prestações interestaduais entre estabelecimentos de contribuintes diferentes, caso haja reajuste do valor depois da remessa ou da prestação, a diferença fica sujeita ao imposto no estabelecimento do remetente ou do prestador (BRASIL, 1996).

### 2.3.4 Crédito de ICMS

Conforme disposto no artigo 19º, da Lei Complementar 87/96, o ICMS será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado (BRASIL, 1996).

O princípio da não-cumulatividade também é conhecido como o sistema do débito x crédito, onde o montante devido pelo contribuinte é compensado com o valor pago em etapas anteriores, em suas compras de bens ou serviços já tributados pelo imposto (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2016).

O decreto nº 37.699 de 1997, que regulamenta o ICMS no estado do Rio Grande do Sul, dispõe em seu artigo 31º que, para a compensação referida no princípio da não-cumulatividade, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto:

I - anteriormente cobrado e destacado na 1ª via do documento fiscal, nos termos do disposto neste Capítulo, em operações ou prestações de que tenha resultado:

a) a entrada de mercadorias, real ou simbólica, inclusive as destinadas ao ativo permanente do estabelecimento, ou o recebimento de prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal;

b) a partir de 1º de janeiro de 2020, a entrada de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento;

c) a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

1 - quando for objeto de operação posterior de saída de energia elétrica;

2 - quando for consumida no processo de industrialização;

3 - quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção desta sobre as saídas ou prestações totais;

4 - a partir de 1º de janeiro de 2020, nas demais hipóteses;

d) o recebimento de serviços de comunicação utilizados pelo estabelecimento:

1 - ao qual tenham sido prestados na execução de serviços de mesma natureza;

2 - quando sua utilização resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção desta sobre saídas ou prestações totais;

3 - a partir de 1º de janeiro de 2020, nas demais hipóteses;

II - comprovadamente pago, relativo:

a) à entrada, no estabelecimento destinatário, de mercadorias:

1 - importadas do exterior;

2 - importadas e apreendidas ou abandonadas, adquiridas em licitação pública;

3 - desacompanhadas de documento fiscal idôneo;

4 - adquiridas de estabelecimento submetido ao REF;

b) aos serviços prestados ao estabelecimento desacompanhados de documento fiscal idôneo;

c) à entrada no território deste Estado de mercadorias oriundas de outra unidade da Federação nos termos do art. 46, § 4º;

d) a outras hipóteses previstas em instruções baixadas pela Receita Estadual;

III - cobrado e registrado no livro Registro de Saídas, relativo à saída de mercadorias, devolvidas por produtor ou por não-contribuinte, em valor proporcional à devolução, em virtude:

a) de garantia decorrente de obrigação assumida pelo remetente ou fabricante, de substituir a mercadoria se esta apresentar defeito, dentro de 90 (noventa) dias, ou em virtude de motivos legais que admitam que o comprador deixe de aceitar a duplicata relativa à operação;

b) de a mercadoria ter sido remetida em demonstração, desde que retorne ao estabelecimento de origem em até 60 (sessenta) dias;

c) do desfazimento de venda, desde que a devolução ocorra dentro de 30 (trinta) dias daquela saída;

IV - cobrado e registrado no livro Registro de Saídas, relativo à saída de mercadorias, no caso de retorno ao estabelecimento de origem quando não tiverem entrado no estabelecimento destinatário;

V - cobrado e registrado no Livro Registro de Saídas, relativo à saída de equipamentos de recepção de sinais via satélite, devolvidos pelo usuário do serviço de comunicação referente à recepção de som e imagem por meio de satélite;

VI - cobrado e registrado no livro Registro de Saídas, relativo à saída de mercadorias devolvidas por estabelecimento optante pelo Simples Nacional, em valor proporcional à devolução.

VII - sobre as aquisições de mercadorias de estabelecimento optante pelo Simples Nacional, efetuadas por estabelecimento enquadrado no CGC/TE na categoria geral, desde que destinadas à comercialização ou à industrialização, observado como limite o ICMS efetivamente devido pelo estabelecimento optante pelo Simples Nacional em relação a essas aquisições, atendidas as demais disposições da Resolução CGSN nº 94, de 29/11/11, do Comitê Gestor do Simples Nacional.

§ 1º - Para efeito de utilização de crédito fiscal, consideram-se recebidas sem valor de operação e por filial do remetente ou seu representante, as mercadorias:

a) que chegarem ao território deste Estado com documentação fiscal que não identifique o destinatário, nas condições estabelecidas neste Regulamento;

b) oriundas de outras unidades da Federação, que tenham sido recolocadas em virtude de devolução ou recusa de recebimento por parte de destinatário localizado neste Estado;

c) trazidas para este Estado por comerciante ambulante estabelecido em outra unidade da Federação;

d) entradas no território deste Estado para demonstração, sendo aqui vendidas ou não retornando à unidade da Federação de origem dentro de 60 (sessenta) dias contados da data de emissão da Nota Fiscal respectiva (RIO GRANDE DO SUL, 1997).

O Regulamento do ICMS do RS, em conformidade com o artigo 23º da Lei Kandir, ressalta que o direito ao crédito está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação. Esse direito extingue-se após cinco anos contados da data de emissão do documento (BRASIL, 1996).

### **2.3.5 Créditos nas aquisições de empresas optantes pelo Simples Nacional**

Até 31 de dezembro de 2008 as Microempresas e as Empresas de Pequeno Porte não poderiam apropriar-se e tampouco transferir créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional. No entanto, a partir de 1º de janeiro de 2009 passou a existir a possibilidade da transferência de crédito do ICMS, segundo o artigo 23º da Lei Complementar Nº 126/2006:

Art. 23. As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não farão jus à apropriação nem transferirão créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional.

§ 1º As pessoas jurídicas e aquelas a elas equiparadas pela legislação tributária não optantes pelo Simples Nacional terão direito a crédito correspondente ao ICMS incidente sobre as suas aquisições de mercadorias de microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, desde que destinadas à comercialização ou industrialização e observado, como limite, o ICMS efetivamente devido pelas optantes pelo Simples Nacional em relação a essas aquisições.

§ 2º A alíquota aplicável ao cálculo do crédito de que trata o § 1º deste artigo deverá ser informada no documento fiscal e corresponderá ao percentual de ICMS previsto nos Anexos I ou II desta Lei Complementar para a faixa de receita bruta a que a microempresa ou a empresa de pequeno porte estiver sujeita no mês anterior ao da operação (BRASIL, 2006).

Além do mais, conforme o artigo 58º, da Resolução CGSN nº 94, de 29 de novembro de 2011, é preciso que a empresa optante pelo Simples Nacional informe em suas notas fiscais

emitidas, no campo de informações complementares, o seguinte texto: "PERMITE O APROVEITAMENTO DO CRÉDITO DE ICMS NO VALOR DE R\$...; CORRESPONDENTE A ALÍQUOTA DE ...% NOS TERMOS DO ART. 123 DA LC 123/2006" (COMITÊ GESTOR DO SIMPLES NACIONAL, 2011).

Sendo assim, as aquisições de mercadorias para comercialização ou industrialização oriundas de empresas optantes pelo Simples Nacional que cumprirem os requisitos acima, geram direito ao crédito do ICMS.

### **2.3.6 Isenção nas saídas de vasilhames e recipientes**

A Lei Complementar Nº 04/69 concede isenção de ICMS nas saídas de vasilhames e recipientes, ou seja, não há a obrigação do pagamento do imposto nessas operações. Segue abaixo o artigo 1º, da referida lei, que dispõe:

Art. 1º - Ficam isentas do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias:

I - as saídas de vasilhames, recipientes e embalagens, inclusive sacaria, quando não cobrados do destinatário ou não computados no valor das mercadoria que acondicionam e desde que devam retornar ao estabelecimento remetente ou a outro do mesmo titular;

II - as saídas de vasilhames, recipientes e embalagens, inclusive sacaria, em retorno ao estabelecimento remetente ou a outro do mesmo titular ou a depósito em seu nome (BRASIL, 1969).

O mesmo texto pode ser encontrado no artigo 9º, itens XII e XIII, do capítulo IV que dispõe sobre as isenções do imposto, no Regulamento do ICMS do Rio Grande do Sul.

### **2.3.7 Diferimento nas operações internas com sucatas**

De acordo com o Regulamento do ICMS do RS, as operações com sucatas, entre estabelecimentos localizados neste Estado, são diferidas. Diferir significa transferir a responsabilidade pelo pagamento do imposto ao estabelecimento destinatário das mercadorias. O artigo 1º, do livro III do RICMS-RS, dispõe sobre o diferimento:

Art. 1º - Difere-se para a etapa posterior o pagamento do imposto devido nas operações com as mercadorias relacionadas no Apêndice II, Seção I, realizadas entre estabelecimentos inscritos no CGC/TE, localizados neste Estado, hipótese em que a responsabilidade pelo referido pagamento fica transferida ao destinatário da mercadoria (RIO GRANDE DO SUL, 1997).

Na Seção I, do Apêndice II do RICMS-RS, estão relacionadas as mercadorias com diferimento previstas no artigo mencionado anteriormente. O item XVIII dessa relação trata das saídas de ferro velho, papel usado, sucata de metais, ossos, e fragmentos, cacos, resíduos

ou aparas de papéis, de vidros, de plásticos ou de tecidos, destinados à produção industrial ou à comercialização (RIO GRANDE DO SUL, 1997).

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa realizada neste estudo é classificada quanto aos seguintes aspectos: pela forma de abordagem do problema, de acordo com seus objetivos e com base nos procedimentos técnicos utilizados.

Quanto à forma de abordagem do problema, este estudo é classificado como qualitativo por não procurar analisar e interpretar os dados utilizando ferramentas de estatística. Sobre a metodologia qualitativa, Richardson (1999, p. 80) define que “podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais.”

Quanto aos objetivos, a pesquisa caracteriza-se como descritiva. Segundo Gil (2008, p. 28), “as pesquisas deste tipo têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis”. Nesse estudo, as informações adquiridas através das demonstrações fiscais cedidas pela empresa, tiveram seus cálculos observados e interpretados com base na legislação vigente, sem haver a manipulação do pesquisador nos dados originais.

Com base nos procedimentos técnicos utilizados, a pesquisa enquadra-se como um estudo de caso. Para Martins e Theóphilo (2009) o objetivo de um estudo de caso é a análise profunda e intensamente de uma unidade social, buscando entender toda a situação e, com criatividade, descrever, compreender e interpretar a complexidade de um caso concreto. A empresa estudada situa-se no estado do Rio Grande do Sul e possui como atividade principal a fabricação de bebidas.

Os dados foram coletados eletronicamente, por meio das demonstrações fiscais, dos últimos cinco anos, cedidas pela empresa. Nenhum documento físico foi utilizado. Os documentos que foram solicitados são: Escrituração Fiscal Digital (EFD) do ICMS/IPI, Livro de Apuração do ICMS, Livro Registro de Entradas, Livro Registro de Saídas, notas fiscais eletrônicas de entradas e de saídas e a Declaração Acessória Estadual (GIA-RS).

Para a análise de dados foi utilizada a metodologia da Análise de Conteúdo, que segundo Bardin (2009) organiza-se em três fases: 1) a pré-análise; 2) a exploração do material; 3) o tratamento dos resultados: a inferência e a interpretação. Primeiramente, os documentos foram convertidos em programa específico para planilhas do Excel, depois foram

explorados, de acordo com o embasamento legal, com a finalidade de identificar os resultados, que seriam as oportunidades de créditos passíveis de recuperação.

## **4 ANÁLISE DOS RESULTADOS**

Inicialmente, neste capítulo, será contextualizada a empresa que faz parte desse estudo. Logo após, serão expostos os resultados da revisão de tributação do ICMS da empresa, pelos pontos que foram identificados a partir da documentação enviada. Por fim, será apresentado o valor total encontrado e as instruções para o aproveitamento desses resultados.

### **4.1 SOBRE A EMPRESA**

A empresa objeto do estudo está situada no Rio Grande do Sul e tem como atividade principal a fabricação de bebidas. Seu faturamento no ano de 2016 foi de, aproximadamente, 100 milhões de reais. Contudo, o faturamento da empresa vem caindo nos últimos cinco anos. Em virtude dessa queda e devido ao cenário econômico atual brasileiro, os empresários resolveram buscar uma alternativa para melhorar o fluxo de caixa. Por solicitação da empresa ela não terá seu nome divulgado.

### **4.2 PONTOS DE CRÉDITOS IDENTIFICADOS**

O estudo realizado compreendeu na verificação dos processos de cálculo do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) nas operações promovidas nos últimos cinco anos pela empresa.

Como resultado, serão apresentados a seguir os quatro pontos que ensejaram oportunidades de créditos, o embasamento legal utilizado, a metodologia aplicada e o valor passível de recuperação deles.

#### **4.2.1 Créditos de aquisições do Simples Nacional**

O primeiro ponto identificado foi nas aquisições de mercadorias para industrialização ou comercialização oriundas de empresas optantes pelo Simples Nacional. Como base legal

utilizou-se a Lei Complementar Nº 126/2006 que possibilitou a transferência de créditos de ICMS de empresas do Simples Nacional, desde que seja destacado nas informações complementares de suas notas que permitem o aproveitamento de crédito e o valor a ser aproveitado, conforme disposto na Resolução CGSN Nº 94/2011.

O primeiro passo foi identificar nas notas fiscais de entradas do Sped Fiscal, as aquisições de mercadorias para industrialização ou comercialização que a empresa não tomou crédito. Para isso, filtraram-se os Códigos Fiscais de Operações e Prestações (CFOP) de compras para industrialização, 1.101 e 2.101, e os de compra para comercialização, 1.102 e 2.102, que não continham o valor de ICMS. Segue abaixo, como exemplo, o mês de novembro de 2012:

Quadro 1 – Notas Fiscais de Entrada do Sped Fiscal – 11/2012

DATA	NF	DESCRIÇÃO	VL_ITEM	CFOP	VL_ICMS
nov/12	1704	CASCA DE ARROZ P/ BIOMASSA	716,35	1101	0
nov/12	1705	CASCA DE ARROZ P/ BIOMASSA	716,35	1101	0
nov/12	1706	CASCA DE ARROZ P/ BIOMASSA	715,66	1101	0
nov/12	1709	CASCA DE ARROZ P/ BIOMASSA	715,66	1101	0
nov/12	1710	CASCA DE ARROZ P/ BIOMASSA	716,35	1101	0

Fonte: Sped Fiscal disponibilizado pela empresa (2017)

Após os filtros realizados, restaram 1874 notas fiscais de entradas para comercialização ou industrialização que podem ter informações do Simples Nacional. Para se certificar disso e saber qual o valor do crédito que é permitido o aproveitamento, foi necessário consultar as notas no Portal da Nota Fiscal Eletrônica e verificar nas informações adicionais se estava destacado. Como exemplo, segue abaixo a consulta da nota fiscal nº 1704:

Figura 1 – Consulta da Nota Fiscal Nº 1704

Formato de Impressão DANFE

1 - DANFE normal, retrato

**Informações Adicionais de Interesse do Fisco**

Descrição

documento emitido por ME ou EPP optante pelo SIMPLES NACIONAL, não gera direito a crédito fiscal de ISS e de IPI e permite o aproveitamento do crédito de ICMS do valor 9,38 no termo do ART 23 da Lc 123/2006

Fonte: Portal da Nota Fiscal Eletrônica (2017)

Observa-se que a nota fiscal em questão foi emitida por uma empresa optante pelo Simples Nacional e permite o aproveitamento de crédito de ICMS no valor de R\$ 9,38. Para o mês de novembro de 2012, encontraram-se R\$ 188,56 de créditos não aproveitados. O último passo foi verificar no registro E111 do Sped Fiscal, onde são lançados os ajustes e benefícios da apuração do ICMS, se a empresa lança os créditos oriundos de aquisições do Simples Nacional. Segue abaixo o registro E111 do mês de novembro de 2012:

Quadro 2 – Registro E111 do Sped Fiscal – 11/2012

REG	DATA	CÓDIGO	DESCRIÇÃO DO AJUSTE	AJUSTE
E111	nov/12	RS009999	DIFERENCIAL DE ALIQUOTAS	167.325,29
E111	nov/12	RS019999	PERDAS, QUEBRAS E PREJUÍZOS	12.288,81
E111	nov/12	RS029999	CREDITO CIAP 1/48 AVOS - LC 102 / 2000	761.918,23
E111	nov/12	RS029999	CREDITO SIMULTANEO	200,13
E111	nov/12	RS029999	ESTORNO DE SINISTRO NF 330693	3.276,75

Fonte: Sped Fiscal disponibilizado pela empresa (2017)

Como está explícito no quadro acima, não há nenhum lançamento de créditos referentes às aquisições para industrialização ou comercialização de empresas optantes pelo Simples Nacional. Portanto, o valor de crédito de ICMS a ser aproveitado que está descrito nas informações adicionais é passível de recuperação. O valor total de créditos de ICMS recuperáveis pode ser verificado no quadro a seguir:

Quadro 3 – Total de Créditos de Aquisições do Simples Nacional – 2012 a 2016

Período	2012	2013	2014	2015	2016	Total
Créditos	1.523,86	3.005,49	20.216,66	12.778,30	7.634,78	45.159,09

Fonte: Elaborado pelo autor (2017)

#### 4.2.2 Demonstrações

A segunda oportunidade de crédito encontrada foi nas operações com demonstrações. Partiu-se do pressuposto que o ICMS é não cumulativo, conforme previsto no artigo 19º da Lei Kandir, compensando-se o que for devido com o montante cobrado nas operações anteriores. De acordo com o Regulamento do ICMS do RS, o crédito é assegurado desde que o mesmo gere débito em suas saídas.

Para dar início a essa análise, verificaram-se no Livro de Apuração do ICMS as entradas de mercadorias ou bem recebidos para demonstração, nos CFOPs 1.912 e 2.912, se possuem o valor de ICMS. O quadro a seguir revela isso:

Quadro 4 – Livro de Apuração do ICMS – 01/2015

DATA	CFOP	VALOR CONTÁBIL	BC ICMS	VALOR ICMS	ISENTAS	OUTRAS
jan/15	2912	2.656.944,17	0	0	2.656.944,17	2.656.944,17

Fonte: Livro de Apuração do ICMS disponibilizado pela empresa (2017)

Vê-se que em janeiro de 2015 entrou um valor de R\$ 2.656.944,17 de mercadorias para demonstração sem o imposto creditado. O segundo passo foi verificar no Livro de Apuração do ICMS os retornos dessas mercadorias recebidas para demonstração, no CFOP 6.913, se saíram tributados. Segue o quadro abaixo:

Quadro 5 – Livro de Apuração do ICMS – 01/2015

DATA	CFOP	VALOR CONTÁBIL	BC ICMS	VALOR ICMS	ISENTAS	OUTRAS
jan/15	6913	2.656.944,17	2.656.944,17	318.833,30	0	0

Fonte: Livro de Apuração do ICMS disponibilizado pela empresa (2017)

De acordo com o Livro de Apuração do ICMS, as mercadorias recebidas para demonstração foram tributadas nos seus retornos para o emitente, ou seja, foi pago o ICMS nas saídas, mas nas entradas não foi tomado o crédito. O terceiro passo foi consultar as notas fiscais de entrada a fim de verificar se possui o valor de ICMS destacado. Como exemplo, segue abaixo a consulta da nota fiscal nº 95464:

Figura 2 – Consulta da Nota Fiscal Nº 95464

Totais			
ICMS			
Base de Cálculo ICMS	Valor do ICMS	Valor do ICMS Desonerado	Base de Cálculo ICMS ST
0,00	0,00		0,00
Valor ICMS Substituição	Valor Total dos Produtos	Valor do Frete	Valor do Seguro
0,00	1.635.939,37	0,00	0,00
Outras Despesas Acessórias	Valor Total do IPI	Valor Total da NFe	Valor Total dos Descontos
0,00	0,00	1.635.939,37	0,00
Valor Total do II	Valor do PIS	Valor da COFINS	Valor Aproximado dos Tributos
0,00	0,00	0,00	
Valor Total ICMS FCP	Valor Total ICMS Interestadual UF Destino	Valor Total ICMS Interestadual UF Rem.	

Fonte: Portal da Nota Fiscal Eletrônica (2017)

Verifica-se que a nota fiscal da mercadoria recebida para demonstração foi emitida sem o destaque do ICMS. O mesmo ocorreu em todas as notas recebidas no mês de janeiro de 2015, porém os seus retornos acabaram sendo tributados. Portanto, pelo princípio da não-cumulatividade, se a empresa não tomou crédito na entrada, não deveria tributar na saída. Logo, o valor total de ICMS pago no retorno dessas mercadorias é passível de recuperação, como mostra o quadro a seguir:

Quadro 6 – Total de Créditos em Demonstrações – 2012 a 2016

Período	2012	2013	2014	2015	2016	Total
<b>Créditos</b>	0,00	0,00	0,00	318.833,30	0,00	<b>318.833,30</b>

Fonte: Elaborado pelo autor (2017)

#### 4.2.3 Devolução de Vasilhames e Recipientes

O terceiro ponto de crédito identificado foi nas devoluções de vasilhames e recipientes. Como base legal utilizou-se a Lei Complementar Nº 04/69 e o item XIII, do artigo 9º do Decreto Nº 37.699/97 (RICMS-RS), onde dispõe que a saída de vasilhames e recipientes em retorno ao estabelecimento remetente possui a isenção do ICMS.

Primeiramente, filtraram-se no livro de apuração do ICMS os CFOPs 5.921 e 6.921, correspondentes as devoluções de vasilhames e recipientes, que saíram tributados, ou seja, que tiveram o ICMS pago. O quadro abaixo exemplifica isso:

Quadro 7 – Devoluções Tributadas de Vasilhames e Recipientes – 2012 a 2016

DATA	CFOP	VALOR CONTÁBIL	BC ICMS	VALOR ICMS	ISENTAS	OUTRAS
ago/12	5921	329.203,27	1.204,82	204,82	327.998,45	0,00
ago/12	6921	636.687,39	108.579,56	13.029,55	528.107,83	0,00
out/12	6921	145.230,48	34.193,20	4103,18	111.037,28	0,00
set/15	5921	1.645.445,55	34.560,00	5.875,20	1.610.885,55	0,00
out/15	5921	1.369.746,69	35.160,00	5.977,20	1.334.586,69	0,00

Fonte: Livro de Apuração do ICMS disponibilizado pela empresa (2017)

Observa-se que no quadro acima há cinco operações de devoluções de vasilhames e recipientes que saíram tributadas. Essas operações totalizaram R\$ 29.189,95 de ICMS pago indevidamente. Esse valor deveria ser estornado no registro E111 do Sped Fiscal. Portanto, o

segundo passo foi verificar no registro E111 se ocorreram os estornos dos débitos. Seguem abaixo os ajustes realizados nos meses que tiveram as devoluções tributadas:

Quadro 8 – Registro E111 do Sped Fiscal – ago/2012, out/2012, set/2015 e out/2015

REG	DATA	CÓDIGO	DESCRIÇÃO DO AJUSTE	AJUSTE
E111	ago/12	RS009999	DIFERENCIAL DE ALIQUOTAS	117.486,84
E111	ago/12	RS019999	PERDAS, QUEBRAS E PREJUIZOS	12.078,08
E111	ago/12	RS029999	CREDITO CIAP 1/48 AVOS - LC 102 / 2000	803.840,85
E111	ago/12	RS029999	PAGAMENTO ANTECIPADO DIFAL	1.507,96
E111	out/12	RS009999	DIFERENCIAL DE ALIQUOTAS	74.291,70
E111	out/12	RS019999	PERDAS, QUEBRAS E PREJUIZOS	50.231,92
E111	out/12	RS029999	CREDITO CIAP 1/48 AVOS - LC 102 / 2000	754.883,48
E111	out/12	RS029999	ESTORNO DE SINISTRO NF 285293	4.204,33
E111	set/15	RS030021	<b>ESTORNO DEB- CFOP 5.921</b>	<b>5.875,20</b>
E111	out/15	RS030021	<b>ESTORNO DEB- CFOP 5.921</b>	<b>5.977,20</b>

Fonte: Sped Fiscal disponibilizado pela empresa (2017)

Analisando o quadro acima, constatou-se que nos meses de setembro e outubro de 2015 a empresa estornou o débito indevido referente às devoluções tributadas de vasilhames e sacarias. Entretanto, nos meses de agosto e outubro de 2012 não ocorreram os estornos dos débitos. Portanto, essas saídas tributadas em 2012 são passíveis de recuperação por se enquadrarem como operações isentas de ICMS, como mostra o quadro abaixo:

Quadro 9 – Total de Créditos em Devoluções de Vasilhames e Sacarias – 2012 a 2016

Período	2012	2013	2014	2015	2016	Total
<b>Créditos</b>	17.337,55	0,00	0,00	0,00	0,00	<b>17.337,55</b>

Fonte: Elaborado pelo autor (2017)

#### 4.2.4 Sucatas

A última oportunidade de crédito encontrada no estudo foi nas operações com sucatas. Conforme prevê o Regulamento do ICMS do RS, as saídas internas de sucatas possuem diferimento, ou seja, a responsabilidade pelo pagamento do ICMS será do destinatário estabelecido no mesmo estado.

O primeiro passo foi identificar nas notas fiscais de saída do Sped Fiscal as operações com “sucata” na descrição, nos CFOPs de saídas internas (entre 5.101 e 5.949), que foram tributadas. Segue abaixo, como exemplo, o mês de março de 2013:

Quadro 10 – Notas Fiscais de Saída do Sped Fiscal – 03/2013

DATA	NF	DESCRIÇÃO	CFOP	VL_ITEM	BC ICMS	ALIQ_ICMS	VL_ICMS
mar/13	79556	SUCATA DE FERRO	5949	553,80	553,80	17%	94,15
mar/13	79675	SUCATA DE FERRO	5949	38,10	38,10	17%	6,48
mar/13	79796	SUCATA DE FERRO	5949	63,60	63,60	17%	10,81
mar/13	80497	SUCATA DE FERRO	5949	1.410,00	1.410,00	17%	239,70
<b>Total -&gt;</b>							<b>351,14</b>

Fonte: Sped Fiscal disponibilizado pela empresa (2017)

O quadro demonstra que, para o mês em questão, foi pago R\$ 351,14 de ICMS nas saídas de sucatas para outros estabelecimentos do Rio Grande do Sul. Esse valor foi tributado indevidamente, pois a responsabilidade pelo pagamento do ICMS nesse tipo de operação é transferida ao destinatário, ou seja, há o diferimento do imposto. O segundo passo foi verificar no registro E111 do Sped Fiscal se ocorreu o estorno desse débito. O quadro a seguir mostra isso:

Quadro 11 – Registro E111 do Sped Fiscal – 03/2013

REG	DATA	CÓDIGO	DESCRIÇÃO DO AJUSTE	AJUSTE
E111	mar/13	RS009999	DIFERENCIAL DE ALIQUOTAS	141.988,37
E111	mar/13	RS019999	PERDAS, QUEBRAS E PREJUIZOS	28.215,84
E111	mar/13	RS029999	COMBUSTIVEL	9.368,99
E111	mar/13	RS029999	CREDITO CIAP 1/48 AVOS - LC 102/2000	238.732,68

Fonte: Sped Fiscal disponibilizado pela empresa (2017)

Nota-se que não foi realizado o estorno do débito para o mês exemplificado. O estorno dessas operações não é uma prática da empresa. Portanto, todas saídas internas de sucatas tributadas, ocorridas no período analisado, são recuperáveis. O quadro a seguir demonstra esses valores:

Quadro 12 – Total de Créditos em Sucatas – 2012 a 2016

Período	2012	2013	2014	2015	2016	Total
Créditos	243,55	1.037,97	2.155,52	8.594,91	33.106,84	<b>45.138,79</b>

Fonte: Elaborado pelo autor (2017)

#### 4.3 QUADRO GERAL DOS CRÉDITOS IDENTIFICADOS

Através da revisão tributária do ICMS, realizada na empresa gaúcha, identificaram-se R\$ 426.468,73 passíveis de recuperação. Esse valor trará uma melhoria considerável no fluxo de caixa da empresa. O quadro abaixo expõe os valores obtidos por ano, por pontos e o resultado total desse estudo:

Quadro 13 – Total de Créditos Identificados – 2012 a 2016

<b>Pontos Identificados</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>Total</b>
<b>Aquisições do Simples Nacional</b>	1.523,86	3.005,49	20.216,66	12.778,3	7.634,78	<b>45.159,09</b>
<b>Demonstrações</b>	0,00	0,00	0,00	318.833,30	0,00	<b>318.833,30</b>
<b>Devoluções de Vasilhames e Recipientes</b>	17.337,55	0,00	0,00	0,00	0,00	<b>17.337,55</b>
<b>Sucatas</b>	243,55	1.037,97	2.155,52	8.594,91	33.106,84	<b>45.138,79</b>
<b>ICMS</b>	19.104,96	4.043,46	22.372,18	340.206,51	40.741,62	<b>426.468,73</b>

Fonte: Elaborado pelo autor (2017)

#### 4.4 INSTRUÇÕES PARA O APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS

Os créditos identificados nas aquisições de empresas do Simples Nacional poderão ser aproveitados extemporaneamente. De acordo com o RICMS-RS, a utilização de créditos extemporâneos de ICMS apenas é permitida mediante a escrituração dos valores nos Livros Fiscais, hoje substituídos pelo SPED-ICMS/IPI, bem como a sua informação na GIA. Assim sendo, o valor dos créditos extemporâneos de ICMS apurados dentro do prazo admitido (5 anos da data de emissão do documento que gerou o direito ao crédito) poderá ser escriturado, em valor nominal, pelo montante total no campo “Outros Créditos” do Livro de Registro de Apuração do ICMS, assim como, também deverá ser escriturado no SPED-ICMS/IPI. Ainda assim, esse valor deverá ser informado na Ficha de Apuração do ICMS da GIA, detalhando a origem do crédito, considerando que o documento original foi devidamente escriturado.

Como nos pontos de demonstrações, sucatas e devoluções de vasilhames e recipientes ocorreu um pagamento a maior do imposto, a forma de aproveitamento dos valores encontrados dependerá dos destinatários. O artigo 166º, do Código Tributário Nacional, prevê que “a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no

caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-lo” (BRASIL, 2007). Portanto, os destinatários deverão autorizar a restituição por meio de uma declaração de não-aproveitamento do ICMS.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A presente pesquisa teve como objetivo principal efetuar um estudo de caso demonstrando como uma empresa gaúcha pode melhorar seu fluxo de caixa a partir da gestão dos créditos e débitos do ICMS. O trabalho fundamentou-se através do embasamento legal, pertencente ao referencial teórico, aplicando a metodologia apresentada na documentação, que foi enviada pela empresa, para obter os resultados.

Para atingir o objetivo geral e solucionar o problema, fez-se necessário analisar as informações, as documentações fiscais e os critérios de apuração do ICMS dos últimos cinco anos da empresa, identificar possibilidades administrativas de recuperação de créditos e de estornos de débitos de ICMS com base na legislação vigente.

Por meio da revisão tributária do ICMS realizada nos documentos fiscais, referentes aos cinco anos anteriores, encontraram-se quatro oportunidades de valores passíveis de recuperação para a empresa, totalizando R\$ 426.468,73. Os pontos identificados foram nas operações de aquisições de empresas do Simples Nacional, demonstrações, devolução de vasilhames e recipientes e sucatas. A obtenção desse objetivo aproximou o alcance dos restantes.

Apenas o ponto de aquisições do Simples Nacional identificou-se como uma recuperação de crédito, tendo a possibilidade de ser escriturado extemporaneamente. Já os outros três pontos, que são sobre operações pagas indevidamente, identificaram-se como estornos de débitos e precisam da declaração de não-aproveitamento do ICMS pelos destinatários para haver a restituição.

Tendo em vista os aspectos apresentados, a realização de uma revisão tributária é uma alternativa para melhorar o caixa de uma empresa. Manter atualizados, quanto à legislação, os responsáveis pela parte fiscal é essencial para o gerenciamento correto dos créditos e dos débitos do ICMS. Conclui-se que o questionamento, inicialmente proposto, foi solucionado a partir dos resultados demonstrados na pesquisa.

Vale ressaltar que essa pesquisa limita-se a empresa estudada, sua atividade e seu Estado de localização. Sendo de difícil replicação, principalmente, se for aplicado em outra unidade da federação. Mesmo assim, o estudo foi de suma importância para a empresa, pois

poderá fazer a recuperação de valores passados e utilizar os conhecimentos adquiridos nas próximas operações.

## REFERÊNCIAS

BARDIN, Laurence. **Análise de Conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 2009.

BRASIL. **Código Tributário Nacional. Legislação Tributária. Constituição Federal**. 12<sup>a</sup> ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

\_\_\_\_\_. Presidência da República. **Lei Complementar nº 04, de 2 de dezembro de 1969**. Concede isenção do imposto sobre circulação de mercadorias, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 3 de Dezembro de 1969.

\_\_\_\_\_. Presidência da República. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). **Diário Oficial da União**, Brasília, 16 de Setembro de 1996.

\_\_\_\_\_. Presidência da República. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1<sup>o</sup> de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. **Diário Oficial da União**, Brasília, 15 de Dezembro de 2006.

COMITÊ GESTOR DO SIMPLES NACIONAL. **Resolução CGSN nº 94, de 29 de novembro de 2011**. Dispõe sobre o Simples Nacional e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 1 de Dezembro de 2011.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. 4<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

FÜHRER, Maximilianus Cláudio Américo; FÜHRER, Maximiliano Roberto Ernesto. **Resumo de Direito Tributário**. 11<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas, 2008.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 15<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓFILO, Carlos Renato. **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas**. 2<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MICHAELIS. **Moderno Dicionário da Língua Portuguesa**. São Paulo: Editora Melhoramentos, 2001. CD-ROM.

PORTAL TRIBUTÁRIO. **Crédito e Compensação do ICMS**. 2016. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/tributario/creditoicms.htm>> Acesso em: 24 set. 2016

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social: Métodos e Técnicas**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RIO GRANDE DO SUL. **Decreto nº 37.699, de 26 de agosto de 1997**. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS). **Diário Oficial do Estado**, Porto Alegre, 26 de agosto de 1997.

SERASA EXPERIAN. **Pedidos de recuperações judiciais aumentam 95% em maio e batem recorde histórico, revela Serasa Experian**. 2016. Disponível em: <<http://noticias.serasaexperian.com.br/pedidos-de-recuperacoes-judiciais-aumentam-95-em-maio-e-batem-recorde-historico-revela-serasa-experian>> Acesso em: 18 set. 2016

SIGNIFICADOS. **Significado de Auditoria – O que é, Conceito e Definição**. 2016. Disponível em: <<https://www.significados.com.br/auditoria/>> Acesso em: 20 set. 2016