

CRÉDITO TRIBUTÁRIO DE ICMS: APROVEITAMENTO SOBRE ATIVOS IMOBILIZADOS¹

Selmira Gomes Peixoto²

RESUMO

O objetivo deste trabalho é elucidar o tema de creditamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, o ICMS, sobre os ativos imobilizados utilizados no processo produtivo. Baseado em um estudo de caso feito por meio de pesquisa nos parâmetros à luz da legislação federal e estadual referente à utilização de créditos do tributo de maior representatividade na arrecadação dos Estados. A pesquisa focou-se nas aquisições de ativos por uma empresa contribuinte da área industrial localizada no estado do Rio Grande do Sul. Entre outros aspectos, este trabalho apresenta os elementos do imposto, o princípio tributário referente ao ato do crédito, as características, a utilização, a contabilização e reflexos contábeis e fiscais desse ato. Fez-se uma apresentação das etapas de aproveitamento dos créditos gerados na atividade fim da empresa do contribuinte. O processo de creditamento e contabilização foi descrito e efetuou-se a obrigação acessória de informação ao Fisco Estadual pelo Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente. Alcançou-se o resultado de provar e demonstrar que as operações de compra de investimento de bens imobilizados, para utilização na produção, geram, por determinação da Constituição Federal, direito ao contribuinte de abater o que é tributo devido com o pago, evitando o efeito cascata do imposto.

Palavras-chave: Direito Tributário. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). Princípio da Não Cumulatividade. Contabilização.

¹ Artigo apresentado como requisito parcial para a obtenção do título Bacharel em Ciências Contábeis, sob orientação do Profa. Msc. Cassiane Velho, em julho de 2013.

² Aluna graduanda do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. E-mail: selzigp@gmail.com

1 INTRODUÇÃO

Atualmente, as sociedades empresariais se deparam com um mercado competitivo e com o desenvolvimento de tecnologias cada vez mais avançadas. As empresas são obrigadas a ter controle sobre seus dispêndios para conseguir acompanhar o crescimento das tecnologias, investindo em sistemas parametrizados de acordo com as suas necessidades. O atendimento de pontos mais altos da eficiência e da eficácia depende desse cenário.

Quando há a preocupação no controle dos gastos não se pode esquecer do papel da contabilidade e do planejamento orçamentário. Bem constituídos, levam ao menor dispêndio de recursos devido à contabilidade ser a ciência que estuda e pratica as funções de orientação, controle e registro relativos aos atos da administração (FABRETTI, 2009, p. 6). Os tributos como fazem parte do dever das sociedades e oneram o seus caixas, eles devem também fazer parte do planejamento de uma organização bem estruturada. As empresas adquirem bens e matérias como insumo, imobilizado e produtos para a revenda para dar início e prosseguimento ao negócio e sobre esses incide o imposto sobre consumo e mercadoria e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o ICMS de acordo com a Constituição Federal (CF), art. 155, II, (BRASIL, 1988) principal imposto de competência estadual. O princípio da não cumulatividade que rege esse tributo significa o aproveitamento dos valores pagos nas entradas de mercadoria do ICMS se compensarem com os valores das saídas. A utilização do crédito ou creditamento é um direito diante ao Ente Público que surge da Constituição Federal de 1988 e tem por objetivo evitar a cumulatividade do tributo, dando ao contribuinte o direito de abater do seu débito tributário o crédito sobre as suas aquisições de bens e materiais (NELSON, 2006), desde que sejam respeitados alguns critérios impostos pela Lei complementar nº 87 (BRASIL, 1996).

O Estado do Rio Grande do Sul promulgou a Lei Estadual nº 8.820 de 1989, instituindo o ICMS. À época, foi necessária a promulgação da Lei Complementar nº 87 de 1996, conhecida como Lei Kandir, pela União, para restabelecer as regras da cobrança do imposto (SOARES, 2007). O Estado, portanto, emitiu o Decreto nº 37.699 de 1997, estipulando as regras da tributação do ICMS que é conhecido como RICMS, Regulamento do ICMS do Estado do Rio Grande do Sul. A Instrução

Normativa do Departamento de Receitas Públicas Estaduais, DRP, nº 45 de 1998, (RIO GRANDE DO SUL, 1998) veio para determinar como será feita a apuração e as obrigações acessórias que o contribuinte deve atender.

O caso que trata este artigo é o creditamento sobre compra específica de ativo imobilizado em empresas contribuintes de ICMS, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, no Estado do Rio Grande do Sul que não possuem como objeto de negócio a venda desses ativos, apresentando um estudo de caso em uma sociedade industrial. Apresenta-se como é feito o crédito, passo a passo, e seus efeitos contábeis.

O uso do creditamento do tributo do ICMS que incide sobre aquisição de bens e serviços, entre esses bens os insumos, os ativos imobilizados e bens para a revenda, sendo que os imobilizados forem de utilização inerente à atividade final da empresa, tem efeito de recuperar os valores empregados nas atividades fim da organização. De acordo com a Lei nº 6.404, Lei das Sociedades Anônimas e Sociedades Empresárias (BRASIL, 1976) o ativo imobilizado é todo aquele bem adquirido para a manutenção ou ao exercício de sua atividade (art. 179, inciso IV). Este trabalho trata dos créditos sobre estes bens.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nessa seção é realizada uma abordagem dos parâmetros principais do imposto ICMS.

2.1 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS

A Constituição Federal no artigo 155, II (BRASIL, 1988) instituiu como competência dos Estados e Distrito Federal a criação de imposto sobre, entre outras, as seguintes operações:

[...]
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
[...].

Logo, o ICMS é um imposto que foi criado para incidir sobre a circulação da mercadoria, por exemplo a aquisição de um ativo imobilizado. Entende-se por mercadoria o bem que seu objeto é a comercialização (BASTOS, 2002). Encontra-se na Constituição os princípios que regem, e entre outros tributos, o ICMS. O Imposto ICMS é um tributo de competência dos Estados e aparenta a característica de ser não cumulativo. Tributo regido pelo Princípio da Não cumulatividade, fato este determinante do direito de creditamento, assunto deste artigo.

No mesmo artigo 155, II, a CF (BRASIL, 1988) deu ao Ente Estadual a competência de instituir e legislar sobre o imposto sobre circulação de mercadoria. Portanto, o Estado do Rio Grande do Sul em sua Lei Estadual nº 8.820 de 1989, legislou sobre os parâmetros do ICMS, estipulando o imposto e demais elementos que o constitui. Determinou o sujeito passivo, o contribuinte, além dos elementos essenciais como a base de cálculo, as alíquotas, o crédito fiscal (RIO GRANDE DO SUL, 1989).

Entretanto, a União percebeu a necessidade de legislar sobre os limites para os Estados, então foi promulgada a Lei Complementar nº 87 de 1996, conhecido como Lei Kandir, para restabelecer as normas gerais do ICMS (MARTINS, 2010, p. 802). Ela estabeleceu critérios para a definição da Base de cálculo do imposto, identificada na maioria das vezes como valor da operação ou preço do serviço prestado (MARTINS, 2010; CENTRO DE ORIENTAÇÃO FISCAL, 2011), indicando,

expressamente o que deve ou não integrá-la nos art. 8º a 13. E limita o creditamento, estipulando regramentos para o uso dos créditos pelo sujeito passivo.

Em continuidade, o Estado do Rio Grande do Sul emitiu o Decreto 37.699/1997, conhecido como Regulamento do ICMS no Estado do Rio Grande do Sul, o RICMS, especificando os parâmetros do creditamento do imposto sobre os ativos imobilizados no art 31 do Livro I (RIO GRANDE DO SUL, 1997). O decreto é dividido em Livros e trata dos demais elementos que compõem a obrigação do ICMS no Livro I, art. 15 a 17, além de instituir as obrigações acessórias como a elaboração do CIAP, Demonstrativo de Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente, necessário para a apuração do crédito.

A Instrução Normativa Departamento de Receitas Públicas nº 45 (RIO GRANDE DO SUL, 1998) determina como o sujeito passivo executará a obrigação principal e acessória previstas no Decreto nº 37.699 de 1997 , RICMS, incluindo modelos das obrigações.

2.2 Elementos do ICMS

Nessa seção, serão tratados os elementos básicos do tributo ICMS no intuito de elucidar o tema.

2.2.1 Fato Gerador: Hipótese de Incidência

Segundo Centro de Orientação Fiscal (2011) o fato gerador é a hipótese de incidência, ou seja, designação dada ao fato que vem gerar a situação definida em lei como *necessária e suficiente* para dar origem à obrigação tributária. É a “previsão legal abstrata do fato que gerará a obrigação de pagar tributo” (DIFINI, 2008, p. 193). O fato gerador do tributo é a operação que causa a “circulação” da mercadoria (CARAZZA, 2007). Segundo Bastos (2002 p. 383), o vocábulo “circulação” é empregado no sentido jurídico de mudança de titularidade e não no sentido de simples movimentação física do bem. No momento em que nasce a obrigação principal, ou seja, ocorre o fato gerador, conseqüentemente surgem as obrigações acessórias. A Lei Estadual nº 8.820 (RIO GRANDE DO SUL, 1989) exemplifica no artigo 4º, entre outros:

[...]

Art. 4º - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

(...)III - da transmissão de propriedade a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado;

IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente.

[...]

No caso dos bens imobilizados o fato gerador ocorre quando a transmissão de propriedade de saída (venda, doação, etc.) e de entrada (compra, recebimento de transferência, etc.) desses bens.

Os objetos que irão incidir o imposto se referem às operações com mercadorias que são alcançadas pelo ICMS (CARAZZA, 2007). O ICMS incide sobre (RIO GRANDE DO SUL, 1989):

[...] mercadorias, inclusive fornecimento de alimentação em restaurantes e assemelhados;
serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal;
serviços de Comunicação; entre outros.

Entende-se pelo termo “mercadoria” o sentido de designação genérica dada a toda coisa móvel que possa ser objeto de comércio (BASTOS, 2002). A abordagem deste trabalho será no item mercadorias, mais especificamente os bens de ativo imobilizado.

2.2.2 Base de Cálculo e elementos determinantes

É o valor que se considera como base para o cálculo do imposto devido (CENTRO DE ORIENTAÇÃO FISCAL, 2011). É o montante tributado pelo ICMS se encontra no Decreto RICMS, no Livro I, art 15 a 17 (RIO GRANDE DO SUL, 1997), ou seja, o valor considerado para ser a base de cálculo (BC) é o valor da prestação ou operação. É o que diz a Lei Complementar nº 87 (BRASIL, 1996), nas saídas e entradas de mercadoria e bens. O valor da operação ou prestação é o valor que

decorrer da saída da mercadoria (CARAZZA, 2007). Deve-se incluir na Base do ICMS conforme especificado na Lei Complementar nº 87, art. 13, § 1º:

- (...) 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.

A Lei Complementar nº 87 estabelece no inciso I do § 1º do art. 13 que “o montante do imposto *integra sua própria* base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle” (BRASIL, 1996). Conhecido como cálculo “por dentro”de, ao contrário do IPI, o Imposto sobre Produtos Industrializados, que é calculado “por fora” (MARTINS, 2010, p. 803).

2.2.2.1 Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Outros tributos poderão compor a base de cálculo (BC) do ICMS e o comum deles é o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). O fato gerador desse imposto é a saída de mercadoria que sofreu um processo de transformação, por exemplo no processo de produção, no beneficiamento, etc , conforme Lei Complementar Federal nº 4.502 (BRASIL, 1964).

Integra a base de cálculo do ICMS, somando-se ao valor da BC do bem, o montante do referido imposto (IPI), para posteriormente encontrar o valor fiscal do ICMS. O contribuinte aplica essa regra quando adquirir *bens imobilizados* e bens de consumo. Entretanto, o IPI *não* integra a base de cálculo do ICMS nas operações que seguem esses parâmetros citados de acordo com a LC nº 87, no art. 13 § 2º (BRASIL, 1996):

§ 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.

Logo, no caso de compra de material para industrialização e se a operação for entre contribuintes, o IPI é excluído da base do ICMS.

2.3 Princípio da Não Cumulatividade

Os princípios constitucionais tributários são preceitos que regem, com caráter de regramento superior em matéria jurídica e que não podem ser violados e ou ignorados em hipótese alguma (PETROBRÁS, 2009), logo, toda a norma, inclusive as Leis Complementares Federais e ou Estaduais, deve respeitar o que consta nos princípios que estão gravados na Carta Magna, no art. 155, § 2º, I (BRASIL, 1988).

O princípio da não cumulatividade, como exposto por Difini não se aplica a todos os tributos, e abrange os impostos IPI e ICMS. A não cumulatividade significa a diminuição, chamada compensação, do imposto devido em cada operação, o imposto pago nas operações anteriores (DIFINI, 2008, p. 89).

Esse princípio constitucional confere ao sujeito passivo o direito de abatimento dos valores pagos a título de recolhimento do tributo (NELSON, 2006), que é demonstrado no artigo 155, § 2º, I e II, da CF (BRASIL, 1988).

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

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

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

Garantia ao contribuinte da previsão que a utilização de créditos referentes às operações posteriores seja compensado com o montante devido em operações subsequentes, para evitar o efeito cumulativo do imposto (NELSON, 2006). O ICMS devido em cada operação relativa à circulação da mercadoria (ou prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação) seja compensado com o montante cobrado nas operações anteriores, pelo mesmo ou outro Estado da federação (PETROBRÁS, 2011; BASTOS, 2002).

A norma constitucional (BRASIL, 1988) no art. 155(§ 2º, XII, c) diz caber à lei complementar dispor sobre o regime de compensação fiscal. Diante dessa prerrogativa, a Lei Complementar nº 87 (BRASIL, 1996), a Lei Kandir, delimitou o entendimento da CF de 1988 somente autorizando o crédito imediato de alguns tipos de bens. E isso se deve à postergação do aproveitamento nos bens de consumo autorizados no art. 20 da mesma LC (BRASIL, 1996), e alterados pela Lei Complementar (LCP) nº 138 (BRASIL, 2010):

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:
I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020;

E que anteriormente era alterado pela LCP nº 102 de 2000 que postergava para o ano de 2003 e após para o ano de 2011 a obtenção do crédito desses bens.

No caso dos imobilizados, a LC torna a obtenção desses crédito relativa à paraâmetros destacados no artigo 20, § 5º, I,II e III, conforme Soares esclarece: (SOARES, 2007,p. 4).:

(i) à aquisição de produtos destinados ao ativo permanente da empresa (art. 20, § 5º) e (ii) à utilização de energia elétrica e de serviços de comunicação (art. 33, II).
A versão original da Lei previa ainda o aproveitamento de crédito de mercadorias destinadas ao uso ou consumo pelo estabelecimento, regra cuja eficácia tem sido constantemente postergada.

Outra regra de creditamento trazida pela LC nº 87 (BRASIL, 1996) é a forma da apropriação “à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos)” por mês do valor do bem imobilizado (art. 20, § 5º, I), sendo a primeira apropriação no mês de entrada do bem no estabelecimento adquirente. Ainda informa que ao final do período, ou seja, após o quadragésimo oitavo mês o crédito será cancelado (art. 20, § 5º, IV), sendo assim não poderá mais ser utilizado.

2.4 Ativo Imobilizado

As aquisições de materiais que viabilizam a atividade operacional da empresa ensejam à utilização do crédito do ICMS (CARAZZA, 2007). Os ativos imobilizados são os bens que as empresas utilizam e usufruem para manutenção e desempenho

de sua atividade redação da Lei nº 6.404, art 179, inc. IV (BRASIL, 1976). De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 27 (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2009) item 15 se classifica como ativo imobilizado:

- (...)15 Um item do ativo imobilizado deve ser reconhecido como um ativo, quando:
- a. for provável que a empresa venha a auferir futuros benefícios econômico sem decorrência da sua utilização, e
 - b. o custo do ativo puder ser medido de forma confiável.

Como já mencionado e esclarecido pelas citações da Lei das Sociedades por Ações (BRASIL, 1976) e pelo Pronunciamento Contábil (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2009) esse tipo de ativo é de relevância para o cumprimento do princípio da continuidade de uma sociedade. Para a vida útil de a sociedade ser sustentável e, assim, poder cumprir com a finalidade a qual foi criada, uma organização precisa operar com um nível de ativos permanentes, e que podem ser considerados bens de gasto de capital (ROSS; WESTERFIELD; JAFFE (2008)).

Esses bens tangíveis (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2009) na sua aquisição dão ao agente passivo o direito de se creditar do tributo pago na compra. Todavia, para isso há algumas regras que serão abordadas na próxima seção.

A Instrução Normativa nº 45 (RIO GRANDE DO SUL, 1998) determina não incidência para seguintes operações com bens imobilizados. A norma assim exemplifica no Capítulo II, seção 4:

[...] não há incidência de ICMS nas seguintes operações com máquinas, veículos, móveis, utensílios, ferramenta e outros bens que tenham sido aplicados na instalação ou no funcionamento do estabelecimento.

E na mesma seção da citada Instrução Normativa apresenta-se as operações não incidentes:

- [...]
- a) nas saídas, após o uso a que se destinavam;
 - b) nas saídas, quando destinadas a outro estabelecimento para fins de beneficiamento, montagem, reparo ou restauração, e na respectiva devolução, exceto em relação às partes e peças aplicadas;

- c) nas saídas decorrentes de transferência para outro estabelecimento da mesma empresa, situado nesta ou em outra unidade da Federação, que, mesmo que ainda não aplicados na instalação ou no funcionamento do estabelecimento remetente, tenham sido adquiridos de terceiros para esta finalidade e que se destinem ao uso, ao consumo ou a integrar o ativo permanente do estabelecimento destinatário;
- d) nas entradas em estabelecimento de contribuinte deste Estado, quando integrantes do ativo permanente do estabelecimento remetente de outra unidade da Federação, e que se destinem a integrar o ativo permanente do estabelecimento destinatário.

As saídas referenciadas nos itens apresentados são as dos bens imobilizados que ocorrem no estabelecimento da empresa adquirente para descarte, conserto e sua respectiva devolução, e na transferência para outro estabelecimento da mesma empresa.

O ativo imobilizado tem outra particularidade que se encontra na Instrução Normativa nº 45 (RIO GRANDE DO SUL, 1998). Na hipótese de alienação de bens do ativo imobilizado, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio se a legislação do estado não determinar a incidência do imposto, caso contrário, o ICMS restante deverá ser creditado em uma única parcela para abater do débito destacado.

2.5 Creditamento

Nessa seção, apresentar-se-á os aspectos mais importantes do creditamento. Em primeiro lugar, é necessário apurar os valores de todos os créditos e débitos da empresa, incluindo os valores isentos, não tributáveis, ou seja, os valores sem a incidência do imposto, de todas as saídas e entradas de mercadorias e bens conforme a Instrução Normativa (RIO GRANDE DO SUL, 1998). A apuração de crédito é o ato contábil em que o agente passivo executa no final do exercício para determinar o crédito e o débito fiscal, ou seja, os valores que se pagou compensando-os com os valores que se deve ao Fisco (CARAZZA, 2007). Normalmente executada ao final do mês para recolhimento dos débitos no início do mês subsequente.

A IN nº 45 (RIO GRANDE DO SUL, 1998) no Título. I, do Capítulo XII (Seção nº 3.1) estipula como o contribuinte deve alimentar o demonstrativo chamado Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente, o CIAP, determinada como obrigação acessória no RICMS, Livro II, art. 153A (RIO GRANDE DO SUL, 1997).

A Constituição Federal (BRASIL, 1988) determina que o direito de se creditar tem período estipulado (CARAZZA, 2007). Este prazo é de cinco (5) anos para impostos de acordo com a LC nº 87, no artigo 23 (BRASIL, 1996). Os créditos de imobilizado são aproveitados de forma diferenciada (seção 2.5.1), conforme o determinação da LC (BRASIL, 1996) e foi regulamentado pelo Decreto Estadual nº 37.699/1997 e a Instrução Normativa da DRP nº 45 de 1998 (Tit. I, Cap. XII, Séc. 3.0). No artigo 20, § 5 da LC 87/1996, estipula-se a razão de 1/48 dos créditos por mês.

2.5.1 Apuração e Contabilização

A Apuração do ICMS sobre os bens adquiridos ocorre da seguinte forma: o contribuinte adquire um bem, por exemplo, uma máquina para uso na operação e quando ocorre a entrada do bem (BRASIL, 1996) por meio da do documento fiscal hábil, ou seja, a nota fiscal de compra (PETROBRÁS, 2009), no estabelecimento do adquirente. Por sua vez já vem destacado o tributo que foi recolhido e consta no custo do bem, gerando o direito ao crédito fiscal.

Segundo o Manual de Aproveitamento de ICMS (PETROBRÁS, 2011), no item 15.7.2 referente aos créditos sobre imobilizado, o cálculo será obtido de forma diferenciada nos moldes da LC (BRASIL, 1996):

15.7.2. O montante do crédito a ser apropriado será o obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para estes fins, as saídas e prestações com destino ao exterior.

O CIAP modelo C é um demonstrativo de preenchimento obrigatório e mensal conforme RICMS-RS (RIO GRANDE DO SUL, 1997) no Livro II, art. 153-A; e na IN nº 45 (RIO GRANDE DO SUL, 1998) no Título I, Capítulo XII, Seção 3.0. É

na Instrução Normativa da DRP onde se encontra o modelo de apresentação dos demonstrativos. O CIAP possui 3 demonstrativos e o preenchimento é dividido em etapas. A primeira etapa envolve o formulário na parte nº 1, Identificação, e 2, Demonstrativo, que detalham as compras de imobilizado informadas por evento (aquisição de bem imobilizado) ocorrido no mês. A parte nº 3 do formulário refere-se à apuração mensal total com valores creditados por mês.

O sujeito passivo dá continuidade ao processo de creditamento lançando o valor apurado na conta ICMS a Pagar e, obtendo assim o valor para gerar a Guia de Arrecadação da SEFAZ e pagá-la, dando baixa do débito.

Por último, no fim de cada período de apuração, com base no Ciap, o contribuinte deverá emitir a Nota Fiscal de Entrada relativa ao total do crédito a ser apropriado no período, utilizando o CFOP (Código Fiscal de Operações e Prestações) nº 1.604. Essa nota fiscal será escriturada no livro Registro de Entradas, devendo ser lançados a data e o número na coluna "Documento fiscal" e o valor da apropriação na coluna "Imposto creditado" conforme Título I, Capítulo XII, subitens 3.6.4 e 3.6.5 (RIO GRANDE DO SUL, 1998).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Quanto aos objetivos, o artigo foi desenvolvido com intuito de esclarecer sobre o tema de utilização de créditos referentes ao imposto ICMS sobre ativos imobilizados, de uso operacional, pelos contribuintes no Estado do Rio Grande do Sul. Para este fim, mostra-se o embasamento do tema e os elementos fundamentais para esse procedimento fiscal e contábil seja realizado conforme as normas vigentes.

Quanto ao procedimento, a pesquisa científica se baseia no estudo das informações encontradas nas legislações estaduais, nas federais e na Constituição Federal. Além de pesquisas em manuais tributários, em sites da Secretaria Estadual

da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul. Complementarmente, com artigos científicos sobre o tema e um estudo de caso.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa é do tipo qualitativa, por meio de pesquisas bibliográficas em livros de que abordam a questão tributária e contábil, nas legislações. Em forma de avaliação de resultados (ROESCH, 1999) usou-se o delineamento da pesquisa por meio de estudo de caso, por pesquisa documental que exemplifica o tema.

Para o estudo de caso, a abordagem foi feita através da coleta de dados em uma empresa industrial, contribuinte de tributo referido e localizada no Estado do Rio Grande do Sul. Os valores utilizados nesse estudo de caso são meramente ilustrativos para exemplificação do tema. Segundo Gil (2002), o estudo de caso serve, entre outros casos para descrever um momento do contexto em que se encontra determinada situação, criar hipóteses ou desenvolver teorias.

4 ESTUDO DE CASO

O estudo de caso que este trabalho tratou-se da verificação de como ocorre o processo de creditamento do tributo ICMS em uma empresa industrial na área de refino de petróleo, localizada no estado do Rio Grande do Sul. A empresa é uma sociedade anônima e produz derivados de petróleo. São demonstrados dois exemplos. O primeiro abrange a compra de um imobilizado, processo de entrada do crédito. O segundo, o uso desse crédito numa venda de derivado da empresa, saída do crédito. Nessa verificação, abordou-se a alocação do crédito, demonstrando seus reflexos contábeis e obrigações fiscais acessórias relativos ao ato ocorrido no mês de março de 2013.

O bem imobilizado adquirido pela empresa apresenta utilização direta na produção e o mesmo consiste em peça integrante de um maquinário utilizado no processo de refino de petróleo. O bem é adquirido em uma revenda também localizada no estado do Rio Grande do Sul. Desta forma, os dados do item ficam

descritos no corpo do documento fiscal de compra emitido pelo vendedor, ou seja, a revenda (nota fiscal nº 1), conforme, seção 4.1, figura nº 1:

4.1 Compra do imobilizado: entrada dos créditos

Figura 1 – Nota Fiscal exemplificativa do bem adquirido

NF001

SÉRIE002

NATUREZA OPERAÇÃO												
5102 - VENDA DE MERCADORIA												
CÓD	DESCRIÇÃO	NCM	CFOP	UNID	QUANT	VLR UNITÁRIO	VLR TOTAL	BC ICMS	VLR ICMS	VLR IPI	ALÍQUOTAS	
											ICMS	IPI
XX-X	VÁLVULA GAVETA 8" 500#	99999999	5102	PÇ	300,00	16,50	4.950,00	4.950,00	841,50		17	0
XX-1X	VÁLVULA ESFERA 8" 300#	99999999	5102	PÇ	300,00	11,50	3.450,00	3.450,00	586,50		17	0

CÁLCULO IMPOSTO

BASE DE CÁLCULO ICMS	VALOR ICMS	BASE CÁLCULO ICMS ST	VALOR ICMS ST	VLR TOTAL PRODUTOS	
8.400,00	1.428,00			8.400,00	
VALOR FRETE	SEGURO	DESCONTO	OUTROS	VALOR IPI	VALOR TOTAL DA NOTA
					8.400,00

Fonte: Informado pela empresa em análise (2013).

O valor no campo da nota fiscal “valor do ICMS” é o valor referente ao crédito fiscal, pois é o valor do imposto gerado na entrada do bem. Esse valor foi retido e pago pelo Revendedor ao fisco, gerando dessa forma o lançamento do crédito. Assim o crédito tributário passa a ser regularmente constituído (DIFINI, 2008, p. 261). Tratando-se de um bem para imobilização o crédito não deve ser integral. Deve ocorrer, como mencionado na seção anterior, em parcelas de 1/48 (um quarenta e oito) avos por mês (RIO GRANDE DO SUL, 1998). Esse valor vai constituir a conta de ICMS a Recuperar no Ativo. Portanto, lança-se o valor de R\$ 1.428 que será apropriado adiante.

Esse valor deve ser informado no CIAP, informação mensal, conforme Decreto Estadual nº 37.899 (RIO GRANDE DO SUL, 1997) no Livro I, art. 31, parágrafo 4º; e de acordo com a IN nº 45 (RIO GRANDE DO SUL, 1998) conforme figura nº 2:

Figura 2 – CIAP modelo C – Identificação (1) e Demonstrativo (2), conforme IN nº 45/1998

						ANO: 2013 Nº: 4
1. IDENTIFICAÇÃO DO ESTABELECIMENTO						
NOME:		CNPJ:		CGC/TE		
ENDEREÇO:		BAIRRO:		MUNICÍPIO:		
2. DEMONSTRATIVO DA BASE PARA APRORPIAÇÃO DE CRÉDITO						
IDENTIFICAÇÃO DO BEM				VALOR ICMS		
Nº OU CÓDIGO	DATA	NOTA FISCAL	DESCRIÇÃO RESUMIDA	ENTRADA CRÉDITO	SAÍDA OU BAIXA	TOTAL DE RÉDITO A APROPRIAR
1.256	05/04/2013	001-002	VALV. GAVETA 8"500#	841,50		841,50
1257	05/04/2013	001-002	VALV. GAVETA 8"300#	586,50		586,50

Fonte: Informado pela empresa em análise (2013).

O crédito configura o direito da empresa adquirente do bem, a refinaria, e que pode ser abatido dos seus débitos fiscais de ICMS. Os débitos esses gerados na operação de venda de derivados de petróleo.

4.2 Venda produto industrializado pela refinaria: geração débito fiscal

A empresa efetuou no mesmo mês da compra do imobilizado a venda de um produto refinado tributável pelo ICMS, o Cimento Asfáltico de petróleo. O produto foi negociado a R\$ 0,95 o kilo (kg) e a quantidade adquirida pelo cliente foi de 10.000 kg. A figura (fig. 3) a seguir exemplifica-se a nota fiscal de saída nº 3526.

Figura 3 – Nota Fiscal exemplificativa de venda produto

NF nº 3526												
NATUREZA OPERAÇÃO												
5652 - VENDA DE COMBUSTÍVEL/LUBRIFICANTE DE PRODUÇÃO P/ COMERCIALIZAÇÃO												
CÓD	DESCRIÇÃO	NCM	CFOP	UNID	QUANT	VLR UNITÁRIO	VLR TOTAL	BC ICMS	VLR ICMS	VLR IPI	ALÍQUOTAS	
											ICMS	IPI
XXKI10	CIMENTO ASFÁLTICO	27132000	5101	KG	10.000,000	0,9500	10	9.500,00	1.615,00		17	-

CÁLCULO IMPOSTO

BASE DE CÁLCULO ICMS	VALOR ICMS	BASE CÁLCULO ICMS ST	VALOR ICMS ST	VLR TOTAL PRODUTOS	
9.500,00	1.615,00			9.500,00	
VALOR FRETE	SEGURO	DESCONTO	OUTROS	VALOR IPI	VALOR TOTAL DA NOTA
					9.500,00

Fonte: Informado pela empresa em análise (2013).

O valor no campo ICMS destacado na nota gerou neste momento da emissão nota (venda) uma obrigação, portanto integrará a conta ICMS a pagar no Passivo Circulante.

4.3 Apuração do ICMS

Como já explicado na seção 2.5, este é o momento em que se apura os valores, confrontando os débitos fiscais com os créditos. Para isso ocorra, valor total dos créditos na compra de bens imobilizados deve ser multiplicado por 1/48 avos e pelo valor das saídas tributadas (RIO GRANDE DO SUL, 1998) na Seção 3.4.1. O resultado deve ser dividido pelo total de todas as saídas ocorridas no mês. Suponha-se que a única venda do mês foi a exemplificada na figura 2, então assim fica o resultado (quadro nº 1).

Quadro 1 – Cálculo

VTA	VST	FRAÇÃO MENSAL	=	29,75
1.428,00	X <u>1.615,00</u>	X <u>1/48</u>		
	1.615,00			

Fonte: Elaboração própria (2013).

Logo, acha-se com esse cálculo o valor de R\$ 29,75. Esse é o que será compensado do montante do imposto a pagar. A conta ICMS a recuperar foi debitada com o valor inteiro do crédito, então creditaremos somente o valor encontrado de R\$ 29,75 (FABRETTI, 2009). O débito é na conta de ICMS a pagar, reduzindo o montante a ser recolhido ao fisco. Para facilitar o entendimento, os razonetes das contas envolvidas assim se apresentam conforme quadro 2.

Quadro 2 – Razonetes das contas

Ativo Circulante		Passivo Circulante	
ICMS a Recuperar		ICMS a Pagar	
(1)		(2)	
1.428,00		1.875,00	
	(3) 29,75	(3) 29,75	
1.398,25		1.845,25	

Fonte: Elaboração própria (2013).

O Demonstrativo 3 do CIAP (RIO GRANDE DO SUL, 1998) fica então dessa forma exemplificado.

Figura 4 – CIAP modelo C – Demonstrativo (3)

3. DEMONSTRATIVO DA APROPRIAÇÃO MENSAL DE CRÉDITO						
MÊS	OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES		COEFICIENTE DE APROPRIAÇÃO (3=1:2)	TOTAL DE CRÉDITO A APROPRIAR (4)	FRAÇÃO MENSAL (5)	CRÉDITO A APROPRIAR (6=3X4X5)
	SAÍDAS E PRESTAÇÕES TRIBUTADAS (1)	TOTAL DE SAÍDAS E PRESTAÇÕES (2)				
Janeiro	1500,00	2000,00	0,75	0	1/48	0
Fevereiro	1800,00	1810,00	0,99	0	1/48	0
Março	1615,00	1615,00	1	1428,00	1/48	29,75
Abril					1/48	
Mai					1/48	
Junho					1/48	
Julho					1/48	
Agosto					1/48	
Setembro					1/48	
Outubro					1/48	
Novembro					1/48	
Dezembro					1/48	

Fonte: Elaboração própria (2013).

Nesse instante, o processo se finda com o efetivo pagamento do saldo da conta do Passivo, por meio de guia de recolhimento (RIO GRANDE DO SUL, 1998), demonstrado a seguir.

Figura 5 – Guia de Arrecadação do ICMS – SEFAZ-RS

 ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL SECRETARIA DA FAZENDA GUIA DE ARRECADAÇÃO		99999999999-9 99999999999-9 99999999999-9 99999999999-9						
		1. CGC/TE 241/9999999		2. GUIA N° 999999999999999				
3 NOME DO CONTRIBUINTE RAZAO SOCIAL DE TESTE					4 REFERÊNCIA 0131032002			
5 ENDEREÇO ENDEREÇO DE TESTE					6 PARCELA	7 VENCIMENTO 28/05/2013		
8 CEP/MUNICÍPIO/UF 95630000 RIO GRANDE / RS			9 TEL/MUNIC (000) 0000-0000		16 CHASSI			
10 EXERC.	11 REGISTRO	12 PLACA	13 ANO/FAB	14 TIPO	15 FAIXA	18 Cód	Valor	
VÁLIDA PARA PAGAMENTO APENAS NO BANRISUL						21	R\$ 29,75	
						19	R\$ 0,00	
						20	R\$ 0,00	
						21	R\$ 0,00	
						22	R\$ 0,00	
23 USO DA REPARTIÇÃO Pagamento até 28/05/2013			24 RESERVADO		25 ESPECIFICAÇÃO DA RECEITA ICMS		26	R\$ 0,00
QUITAÇÃO MECÂNICA						28 Total		R\$ 29,75
						CONTRIBUINTE		

Fonte: Sítio SEFAZ-RS

Após a quitação da guia de recolhimento, o Estado dará por satisfeita a obrigação principal do contribuinte referente ao mês do fato gerador. E então ocorre a extinção do crédito pelo pagamento (DIFINI, 2008, p. 287). E nos próximos meses, o processo se repete até a cessação do direito a utilizar este crédito tributário no final dos 48 meses conforme LC nº 87, no art. 20, § 5º, IV (BRASIL, 1996).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O imobilizado usado na operação é parte integrante e indispensável da atividade da empresa. A utilização pelo contribuinte desse bem é necessária para a manutenção e o desempenho do seu processo corporativo, sendo importante o aproveitamento dos créditos dos tributos não cumulativos oriundos da sua aquisição.

O ICMS, imposto sobre circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, é um tributo de competência estadual que é regido pelo princípio da Não Cumulatividade que evita o efeito cascata de imposto.

O creditamento das aquisições de imobilizado executado pelas empresa é direito do contribuinte concedido pela Carta Magna. Todavia, a Lei Complementar 87/1996 limita o execução integral do valor do tributo gerado na aquisição do bem. Pode-se verificar no estudo de caso a prática efetiva da utilização do crédito em parcelas, 48 vezes, e expiação do prazo de aproveitamento de 5 anos. Enquanto que a Instrução Normativa da DRP nº 45 de 1998 determina um cálculo para estipular o quanto será abatido no mês referente ao crédito do imobilizado. A elaboração do CIAP modelo C, demonstrativo de Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente, como obrigação acessória, conforme o Decreto nº 37.699 de 1997, o RICMS, estipulou em seu artigo 153, serve para o controle fiscal e o organizacional.

O estudo de caso fez a apresentação das etapas da utilização dos créditos gerados na sua atividade com compras de imobilizado pelo contribuinte. Ele usufrui do direito ao longo da etapa na efetuação de saídas de mercadorias. O que por ele debitado como obrigação na aquisição do imobilizado é confrontado com o que terá de crédito, no caso da venda de um produto. O produto vendido gerou o tributo a pagar, que está representado na conta ICMS a Pagar, que o contribuinte abate no saldo da conta de ICMS a Recuperar. Este último gerado quando há a aquisição do ativo imobilizado.

O preenchimento do CIAP modelo C é feito mensalmente e se encontra o modelo de apresentação dos demonstrativos na Normativa da DRP nº 45/1998. A primeira etapa envolve o formulário na parte nº 1, Identificação, e 2, Demonstrativo, que detalham as compras de imobilizado informadas cada uma ocorridas no mês referente. A parte nº 3 do formulário refere-se à apuração mensal total com valores creditados mês a mês e onde se apura o cálculo demonstrado no quadro 1 do estudo de caso apresentado. E na sequência, a última etapa do processo em que o contribuinte finda a obrigação lançando o valor apurado na conta ICMS a Pagar e, obtendo assim o valor para gerar a Guia de Arrecadação da SEFAZ e pagá-la,

dando baixa do débito. Processo que se repete e encerra quando ocorrer a cessação do direito de crédito, após 48 meses conforme Lei Complementar 87 de 1996.

TAX CREDIT OF ICMS: USE OF FIXED ASSETS

ABSTRACT

The objective of this work is to elucidate the issue of crediting the tax on circulation of goods and services of interstate and intercity transportation, and communication (ICMS) on fixed assets used in the production process. Based on a case of study done by researching parameters in the federal and state laws regarding the use of the tax credits of greater representation in the collection of states. The research focused on the acquisition of assets by a company from the industrial area in the State of Rio Grande do Sul. Among other aspects, this paper presents the elements of the tax, the taxation principle referring to the Credit act, the characteristics, the use and accounting, besides tax and accounting consequences of this act. There is a presentation of the stages on the use of credits generated in the activity of the taxpayer's business. The process of crediting and accounting was described and the accessory obligation to inform the State Tax Administration was accomplished through the ICMS Credit Control on permanent assets. It reached the result of demonstrate and prove that the purchase of fixed assets investment for use in production generates, by determination of the Federal Constitution, the right of tax deduction for the company that is due to pay tribute, avoiding the effect of cascading taxes.

Keywords: Tax Law. Tax on goods and services of interstate and intermunicipal transportation and communication (ICMS). Principle of non cumulative effects. Accounting.

REFERÊNCIAS

AZEVEDO, Ademar S. de et al. **A Lei Kandir**: seus reflexos na arrecadação do ICMS do Estado da Bahia. Monografia. Disponível em: <http://intranet.sefaz.ba.gov.br/gestao/rh/treinamento/monografia_ademar_jado_wat_erlo_gervani.pdf>. Acesso em: 12 maio 2012.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 9. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002.

BEUREN, Ilse Maria. Raupp, Fabiano Maury. Metodologia de pesquisa voltada a ciências sociais. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2007.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964**. Dispõe Sobre o Imposto sobre produtos industrializados e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4502.htm>. Acesso em: 7 jun. 2012.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Diversos/ctn.htm>>. Acesso em: 12 jun. 2013.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 e demais alterações**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm>. Acesso em: 09 out. 2011.

BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm> Acesso em: 30 abr. 2012

BRASIL. 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 prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e comunicação, e outras providências. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/legislacao/lc87.htm>>. Acesso em: 1º maio 2012.

BRASIL. Presidência da República. **Lei Complementar nº 102, de 11 de julho de 2000**. Altera dispositivos da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996, que "dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências". Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp102.htm>. Acesso em: 12 jun. 2013.

BRASIL. Presidência da República. **Lei Complementar nº 138, de 29 de dezembro de 2010**. Altera dispositivos da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996, que dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp138.htm#art>. Acesso em: 12 jun. 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CENTRO DE ORIENTAÇÃO FISCAL – CENOFISCO. **Atualização e Aperfeiçoamento de ICMS, IPI e ISS**. 2011.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC nº 27 - Ativo Imobilizado**. 2009.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

FABRETTI, Lúcio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro (Coord.) **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

NELSON, Daniel Earl. **Os créditos do ICMS no Sistema Tributário Nacional**. Dissertação. UFRGS, 2006.

PETROBRÁS. **Tributação nas Contratações**. Instructional Design (Org.). Rio de Janeiro: Petrobrás, 2009. Consultoria Sergio Yamashiro.

PETROBRÁS. **Manual de Aproveitamento de Créditos de ICMS – MAC**. Gerência Executiva do tributário, Tributário/TEM. 2011.

RIO GRANDE DO SUL. Assembléia Legislativa. **Lei nº 8.820, de 27 de janeiro de 1989**. Institui o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.al.rs.gov.br/legiscomp/detalhes.aspx?idNorma=130&numNormaComp=8820&SiglaComp=LEI>>. Acesso em: 30 abr. 2012.

RIO GRANDE DO SUL. Assembléia Legislativa. **Decreto Lei nº 37.699, de 26 de agosto de 1997**. REGULAMENTO DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTES INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (RICMS). Disponível em:
<<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362>>.
Acesso em: 30 abr. 2012.

RIO GRANDE DO SUL. Departamento da Receita Pública Estadual. **Instrução Normativa DRP nº 45 de 26 de outubro de 1998**. Expede as instruções relativas às receitas públicas estaduais e dá outras providências. Disponível em:
<<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109367>>.
Acesso em: 30 abr. 2012.

RIO GRANDE DO SUL. Secretaria da Fazenda – SEFAZ-RS. 2013. **Monta Dúvidas**. Disponível em:
<https://www.sefaz.rs.gov.br/site/MontaDuvidas.aspx?al=l_icms_faq>. Acesso em:
10 maio 2013.

RIO GRANDE DO SUL. Secretaria da Fazenda – SEFAZ-RS. 2013. **Monta Dúvidas - Guia Recolhiemento**. Disponível em:
<http://www.sefaz.rs.gov.br/Site/MontaDuvidasAjuda.aspx?al=l_pagto_ga_icmsAAE>
. Acesso em: 10 jun. 2013.

ROESCH, Sylvia Maria Azevedo. **Projetos de Estágio e de Pesquisa em Administração**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ROSS, Stephen A. WESTERFIELD, Randolph. JAFFE, Jeffrey. **Administração Financeira: Corporate Finance**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SOARES, Murilo Rodrigues da Cunha. **Lei Kandir: breve histórico**. 2007. Disponível em:
<http://bd.camara.gov.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/1441/lei_kandir_soares.pdf?sequence=1>. Acesso em: 1º maio 2013.