

ANÁLISE DO IMPACTO FINANCEIRO QUE O INÍCIO DA VIGÊNCIA DO ART. 33 DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 TERIA NA APURAÇÃO DE ICMS EM UMA EMPRESA DO RAMO DE COMÉRCIO DE CARNES.¹

Paula Kiamilof Ferreira²
Eduardo Gomes Plastina³

RESUMO

A cobrança de tributos é a maior fonte de arrecadação do governo brasileiro. No âmbito estadual, a maior parcela dos valores arrecadados oriunda da cobrança de tributos é através do ICMS. É um imposto regulamentado pela Lei Complementar nº 87/1996, que devido à sua dimensão e abrangência possui diversas alterações desde sua criação. Uma com redação dada pela Lei Complementar nº 138/2010, que dispõe que o direito de crédito de ICMS referente à compra de mercadorias destinadas ao uso e consumo dos estabelecimentos passa a vigorar a partir de 2020 apenas. O presente estudo analisa a economia financeira que uma empresa do ramo de comércio varejista de carnes poderia ter caso fosse extinta a limitação temporal à vigência do mencionado artigo, permitindo então que fosse possível o aproveitamento do valor pago referente ao ICMS nas referidas operações de compra de material de uso e consumo. O método utilizado constitui-se uma pesquisa descritiva com uma abordagem quantitativa, através do exame dos documentos da mencionada empresa. Para a análise, foi realizado o levantamento de todas as notas fiscais das transações de compra que a entidade teve durante o período de um ano, evidenciando as compras de materiais de uso e consumo e registrando o valor de crédito de ICMS referente a cada operação. Diante dos dados obtidos, foi feita uma análise qualitativa do estudo, que apontou uma economia considerável para a organização, demonstrando que o referido caso seria benéfico não só para as empresas, mas possivelmente para o governo também.

Palavras-chave: ICMS, Crédito fiscal, Material de uso e consumo.

1 Trabalho de Conclusão de Curso apresentado, no segundo semestre de 2017, 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 título de Bacharel em Ciências Contábeis.

2 Graduanda do curso de Ciências Contábeis da UFRGS. (paula.ferreira95@hotmail.com).

3 Orientador: Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Mestre em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Professor do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UFRGS. (plastina@sbsp.com.br).

FINANCIAL IMPACT ANALYSIS OF THE VALIDITY START OF ART. 33 OF COMPLEMENTARY LAW No. 87/96 WOULD HAVE IN THE ICMS RATE ON A COMPANY OF MEAT TRADE.

ABSTRACT

The collection of taxes are in these days the largest source of revenue of the Brazilian government. At the state level, the largest portion of the money collected by the government coming from the collection of taxes is through ICMS. It is a tax regulated by Complementary Law No. 87/1996, which due to its size and scope has several changes since its inception, one being the wording given by Complementary Law 138/2010, which provides the validity of the ICMS credit right concerning the purchase of goods destined to the use and consumption of establishments. The present study deals with the financial economics that a company of the meat retail trade could have if the temporary limitation to the validity of the mentioned article was extinguished, allowing it to be possible to take advantage of the amount paid regarding the ICMS tax in the purchases operations which the complementary law refers to. The method used is a descriptive research with a quantitative approach, through an examination of the company's documents. For the analysis, it was carried out the survey of all the invoices of the transactions of purchase that the entity had during the period of one year, evidencing the purchases of materials for use and consumption and recording the value of ICMS credit for each operation. Through the obtained data, a qualitative analysis of the study was made, which indicated considerable savings for the organization, demonstrating that the referred case would be beneficial not only for the companies, but possibly for the government as well.

Key Words: ICMS, Fiscal credit, Use and expenditure material.

1 INTRODUÇÃO

Tributo, de acordo com o Código Tributário Nacional (CTN), é toda prestação pecuniária compulsória, instituída por lei e cobrada com base na atividade administrativa vinculada. Tem por objetivo dar ao estado essa contribuição com o intuito de ajudar na manutenção do mesmo. A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 145, 148 e 149, juntamente com o Código Tributário Nacional em seu artigo 5º, dispõem que cabe aos entes federativos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) instituir cinco espécies de tributos:

impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e as contribuições especiais.

O presente estudo visa desenvolver uma análise específica do tributo classificado como imposto que, de acordo com o art. 16 do CTN, “(...) é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independentemente de qualquer atividade específica, relativa ao contribuinte” (BRASIL, 1966). Os impostos cumprem uma importante função na sociedade. Com os recursos arrecadados via tributação, o Estado consegue financiar-se e prover bens públicos à população. Educação, saúde e segurança pública são alguns exemplos de bens que o governo fornece sem contrapartida específica à sociedade em troca desta arrecadação.

Uma das espécies de imposto é o ICMS, instituído em todo território brasileiro, de âmbito estadual. Suas normas gerais em matéria de legislação tributária são decretadas pelo Congresso Nacional na Lei Complementar 87/1996, também conhecida como Lei Kandir. Porém, por ser um imposto estadual, cada estado pode alterar a tabela de incidência a serem tributados por conta própria, assim como seu período de apuração.

O ICMS foi determinado como um imposto não cumulativo com o intuito de evitar o “efeito cascata” que existiria sobre a sua tributação, caso ela fosse feita mediante aplicação de alíquota sobre o valor de cada venda em cada operação subsequente, incidindo assim em valores de operações já tributados em operações anteriores, o que resultaria num produto final com o valor a pagar pelo consumidor acima da média. Sua incidência ocorre em toda operação de circulação de mercadoria, entretanto, do ponto de vista econômico, a não cumulatividade, por meio da formação de créditos, faz com que a cada etapa só seja efetivamente onerada a parcela não tributada nas etapas antecedentes. Sendo assim, o princípio da não-cumulatividade também estrutura a sistemática da cobrança do imposto, onde o imposto total devido em cada operação de circulação de mercadorias e prestação de serviços tributáveis pelo ICMS é compensado com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado. Isso garante a neutralidade do ICMS na cadeia produtiva, independentemente do número de operações. Significa dizer que o imposto total arrecadado pelo estado sobre determinada mercadoria desde a sua produção até o consumidor final será o mesmo, independente da quantidade de operações comerciais necessárias existentes no meio do ciclo entre a criação do produto e seu consumo.

O artigo 20 da lei complementar 87 de 13 de setembro de 1996 dispõe “Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado à entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou

consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação” (BRASIL, 1996). Apesar de assegurar o crédito nas entradas de mercadorias inclusive para uso e consumo, o artigo 33 paragrafo I da lei afirma que “Somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020” (BRASIL, 2010). Paragrafo que já sofreu cinco alterações desde 1997, sendo a ultima redação dada pela Lei Complementar nº 138, de 2010, todas para postergar a data de inicio da vigência do direito ao referido crédito. Tais postergações se deram em virtude da perda de receita que os estados terão com a possibilidade de tal creditamento, e não se tem nenhum indicio de que não será mais postergado.

As compras de material de uso e consumo como sacolas plásticas, etiquetas para a identificação dos produtos e materiais de escritório constituem uma parcela considerável dos custos necessários para que a venda de produtos do comércio de carne seja possível. Um exemplo desses itens são os rótulos presentes em todas as carnes, pois apesar de não ser efetivamente parte do produto vendido, a Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA) possui normas especificas das informações que as embalagens que cada tipo de alimento deve conter para que a venda do mesmo seja legal, tornando assim um item obrigatório para que a venda do mesmo seja permitida. Sendo assim, a possibilidade de se creditar do valor do imposto nessas entradas poderia tornar o custo dos produtos vendidos nesse ramo menor, e consequentemente eles passam a ser mais acessíveis para a população, incentivando assim, o giro na economia do país.

Nesse contexto, o desenvolvimento desse trabalho atua no sentido de responder a seguinte problemática: Qual o impacto financeiro que o início da vigência do artigo 33 da lei complementar nº 87/96 teria na apuração de ICMS em uma empresa do ramo de comércio de carnes? Desta forma, este trabalho tem como objetivo geral comparar os resultados finais da apuração do imposto ICMS de uma empresa de porte médio do ramo comercial varejista de carnes que possui operações de compra de material de uso e consumo entre o caso atual e a hipótese de extinção da limitação temporal à vigência do referido direito do artigo 33 da lei complementar nº87/96. Para alcançar esse objetivo e responder ao problema de pesquisa objeto do estudo, pretende-se observar os impactos gerados pelo inicio da vigência do referido artigo, mostrar a economia gerada pela empresa a partir dos resultados obtidos por um adequado planejamento tributário e por fim, analisar os ganhos e perdas do ponto de vista da empresa e do governo gerados pela aprovação do direito de crédito referenciado no artigo em questão. Tal análise ocorre com o intuito de demonstrar como o benefício do crédito de ICMS

nas compras de mercadoria para uso e consumo beneficiaria a empresa Comercio de Carnes Moacir Ltda. do ponto de vista fiscal e econômico.

Este artigo está estruturado da seguinte forma: além desta presente introdução, são abordados, na segunda seção, os aspectos conceituais necessários para a compreensão do estudo, denominado como referencial teórico. Em seguida, apresentam-se os procedimentos metodológicos, a análise e interpretação dos resultados e por fim, as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Na presente seção serão abordados os conceitos de ICMS, de materiais de uso e consumo, do princípio da não-cumulatividade e por fim de vedação de crédito. Todos com base na legislação e citações de diversos autores.

2.1 ICMS

Para Oliveira (2002, p.78) “o ICMS é regulamentado pela Lei Complementar nº 87/96, e pelos convênios firmados entre diversos estados, estes possuem normas específicas, contudo devem seguir as normas gerais”. Complementarmente Burack, Netto e Oste (2011, p.3) explicam que “em substituição ao ICM, o ICMS foi instituído pela Constituição de 1988, substituição esta que não apresentou mudança significativa no conceito, mas acrescentou um rol atividades sujeitas à tributação do imposto”.

A sigla ICMS significa imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e está previsto no art., 155 da Constituição da República Federativa do Brasil:

Seção IV Dos Impostos dos Estados e do Distrito Federal. Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: § II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações se iniciem no exterior. (BRASIL, 1988)

A Constituição Federal também regula suas características essenciais, como exemplo sua competência (estadual), deixando a cargo da Lei Complementar nº 87/96 legislar a respeito de sua incidência, base de cálculo, alíquotas gerais e contribuintes genéricos. Com relação a seus contribuintes, Paulsen e Melo (2008, p.227) explicam:

Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e

de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior. (PAULSEN, MELO, 2008, p.227)

Quanto a sua incidência, como o próprio nome já diz, qualquer empresa que realize operações de movimento de mercadorias está sujeita a incidência do ICMS, tanto nas operações de entrada como saída. Denomina Estrella (2003. p.4) como operação “Todo e qualquer ato ou negócio jurídico que implique no impulsionamento do bem ou mercadoria ao seu destino final.” É importante salientar, porém, que a incidência depende da circulação econômica e não física do bem, isso significa que o ato pode compreender a movimentação física do bem ou não, assim como a transferência de titularidade do bem ou não. Os fatos que geram a obrigação tributária do ICMS no estado do Rio Grande do Sul vêm traçados no art. 3º, da Lei nº 8820/89, conforme segue abaixo:

Art. 3º - O imposto incide sobre:

I - as operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - as 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 - o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - o 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 ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

VII - o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

VIII - a entrada no território deste Estado, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrente de operações interestaduais. (RIO GRANDE DO SUL, 1989)

A base de cálculo do ICMS é “a valoração econômica [...], é o dado mensurável financeiramente do fato que será tributado”. (VIANA SALOMÃO, 2006, p. 226). Sua formação é muito ampla e possui várias exceções, porém, na maioria dos casos é formada pelo valor total dos produtos somado a demais gastos acessórios, como por exemplo, frete, seguros, juros, descontos concedidos, e algumas vezes até mesmo outros impostos como o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Por ser um imposto estadual, possui 27 legislações diferentes, uma para cada estado e uma para o distrito federal, as alíquotas serão definidas pelas unidades da Federação, que no estado do Rio Grande do Sul é normalmente

18%, salvo exceções de produtos pré-determinados como, combustíveis, algumas bebidas e a distribuição de energia elétrica, por exemplo, que possuem uma alíquota diferenciada. Apesar da definição das alíquotas ser de responsabilidade de cada Estado, existem normas de reprodução obrigatória, de natureza constitucional, que, além de definirem as alíquotas aplicáveis nas operações e prestações interestaduais, definem a aplicação de uma ou outra espécie de alíquota, conforme o destinatário. Se a operação ou prestação ocorrer para consumo final de um destinatário contribuinte do ICMS, aplica-se a alíquota interestadual definida pelo Senado Federal, nos valores de 7% ou 12%, conforme o caso. Entretanto, se o destinatário não for contribuinte do ICMS (pessoa física ou jurídica) aplica-se a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual. Entende-se como consumo final o processo que retira a mercadoria do ciclo produtivo, isto é, a mercadoria não irá mais circular com intuito comercial, fixando-se no destinatário como um bem.

No âmbito federal, a Lei Complementar nº 87/96, também conhecida como “Lei Kandir” é considerada como a lei nacional do ICMS e disciplina as hipóteses de incidência, de não incidência, os contribuintes, a substituição tributária, o local da operação, o momento da ocorrência do fato gerador, a base de cálculo e as hipóteses de compensação. Porém ela não é a única lei responsável pelo imposto. Além dela, a Lei Complementar nº 24 de 1975 dispõe sobre os convênios para a concessão de benefícios fiscais do ICMS. Enquanto a Lei Complementar nº 63 de 1990 define os critérios e prazos para a participação dos Municípios no produto da arrecadação do ICMS, ela é uma lei de natureza nacional que deve ser aplicada pelos Estados na repartição da receita tributária. E por fim, a Lei Complementar nº 116 de 2003 dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), e executa em seu alcance algumas hipóteses de incidência de ICMS.

2.2 MATERIAL DE USO E CONSUMO

A definição do conceito de Material de Uso e Consumo é de extrema importância para a compreensão do presente artigo visto que, por equívoco de interpretação, muitas empresas classificam esses materiais erroneamente na hora de fazer a apuração do ICMS.

Ressalta-se que é um conceito muito amplo, e não possui uma definição exata por variar de empresa para empresa de acordo com seu ramo de atividade. Por exemplo, um prego comprado por uma empresa do ramo de comércio atacadista de ferragens, ferramentas e

materiais de construção é classificado como a compra de um item para a revenda. Enquanto o mesmo prego comprado por uma empresa cuja atividade fim é o comércio de carnes certamente não é um item comprado para a revenda e sim provavelmente destinado para a manutenção de alguma máquina ou equipamento. Mesmo sendo o mesmo produto, apenas no segundo caso o item vai ser classificado como material de uso e consumo.

Resumidamente, os materiais de uso e consumo são os insumos não utilizados para a produção do respectivo produto, eles são utilizados apenas nas atividades de apoio administrativo, comercial e operacional. Como por exemplo, materiais de escritório (folhas, canetas, calculadoras e etc.), materiais de limpeza, lâmpadas para utilização nos prédios administrativos e etc.

2.4 PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

A não-cumulatividade é princípio constitucional e, ao mesmo tempo, técnica de cálculo do tributo devido que tem o pressuposto de evitar a cumulação das contribuições sobre o faturamento dos contribuintes que operam ao longo de um ciclo econômico. A Constituição Federal impõe a todos os destinatários da norma, contribuinte, ente arrecadador e legislador, que devem respeitá-lo irrestritamente. Igualmente, o legislador constituinte determinou no art. 155, § 2º, inciso I que o ICMS:

"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 e pelo Distrito Federal". (BRASIL, 1988)

Esta técnica não cumulativa elimina o efeito "cascata" e torna o produto final apenas incidido pela carga real correspondente àquele valor final da operação, visto que dele se deduz o valor que incidiu nas operações anteriores. Do imposto incidente em cada operação se abate o imposto incidente sobre o anterior.

No mesmo sentido Sabbag (2012, p. 1070) afirma:

Do ponto de vista econômico, pode-se afirmar que o Princípio se refere à incidência do valor agregado em cada operação. Do ponto de vista jurídico, por seu turno, o ICMS atua pelo mecanismo da compensação. Não se trata todavia de "compensação tributária", pois os créditos não são líquidos e certos; cuida-se de compensação financeira, em que apenas descritivamente se compensam créditos e débitos. É a compensação pelo sistema Taxo n Tax, em que se abate do débito gerado na saída o crédito correspondente ao imposto cobrado na entrada.

Ressalte-se que um tributo é cumulativo quando incide em duas ou mais etapas da circulação de mercadorias, sem que em etapa posterior possa ser abatido o valor pago na etapa anterior. Já o tributo é não cumulativo quando seu montante pago em uma das fases da

circulação da mercadoria pode ser abatido do montante devido na etapa seguinte. A tabela abaixo busca demonstrar hipoteticamente os aspectos práticos que a não cumulatividade jurídica traz para uma cadeia composta por quatro etapas. Onde cada etapa foi elaborada por uma indústria diferente, e todas utilizam a alíquota de 18% de ICMS sobre o valor da operação.

Tabela 1 – Demonstrativo da Não-Cumulatividade

	Etapa 1	Etapa 2	Etapa 3	Etapa 4
Margem de Lucro	100,00	200,00	300,00	400,00
Preço de venda	600,00 + 100,00 = 700,00	700,00 + 200,00 = 900,00	900,00 + 300,00 = 1.200,00	1.200,00 + 400,00 = 1.600,00
Crédito	0,00	126,00	162,00	216,00
Débito	126,00	162,00	216,00	288,00
Saldo	(126)	(36,00)	(54,00)	(72,00)
Total do imposto recolhido ao Estado:				(288)

Fonte: Elaborado pelo autor (2017).

Além de demonstrar a apuração de um imposto com incidência não cumulativa, pois a tabela mostra que o valor do débito a ser pago na última etapa do processo é igual a soma de todos os saldos pagos em cada uma das etapas, a tabela também tem por objetivo mostrar o que o desembolso financeiro do imposto não cumulativo acaba sendo sempre do consumidor responsável por realizar a compra da respectiva mercadoria/ serviço.

2.3 VEDAÇÃO DE CRÉDITO

Crédito fiscal é o valor cuja apropriação é admitida quando da apuração do imposto. O crédito do ICMS advém do direito de abater das respectivas saídas o imposto pago na aquisição de produtos e mercadorias e serviços, desde que devidamente indicado em documento fiscal e que sejam atendidas também as demais exigências previstas na legislação.

O ICMS é um imposto de caráter não cumulativo. Isso significa que:

É permitido ao contribuinte fazer a compensação, entre o imposto devido por suas operações e o imposto recolhido por operações anteriores, nas aquisições de mercadorias ou serviços tributados pelo ICMS. Assim, o contribuinte do regime normal de apuração – lucro presumido ou real – tem garantido pela legislação a possibilidade de efetuar abatimentos sobre o imposto devido das suas operações, na forma de apropriação de créditos, que devidamente escriturados em conta gráfica, servirão para a referida compensação. (GOMES, 2014)

Contudo a legislação estabelece alguns critérios para a apropriação dos créditos. No Regulamento do ICMS do Rio Grande do Sul, aprovado pelo Decreto 37.699/01, há uma seção específica sobre as vedações ao direito ao crédito. Um exemplo é o art. 37 §2 que

prevê que somente será permitido crédito relativo a bens destinados ao uso e consumo nas atividades do estabelecimento a partir de 1º de janeiro de 2020. O que significa que até a data mencionada, as mercadorias compradas para uso e consumo da empresa estarão vedadas para apropriação de seus respectivos créditos.

2.5 ESTUDOS RELACIONADOS

Diversos estudos mostram que a carga tributária brasileira corresponde a um dos principais custos da entidade. “O tributo é custo variável que não pode ser desprezado nem ignorado...” Christovão e Watanabe (2002, p11). É, portanto, determinante no preço final ao consumidor. Pois as empresas geralmente repassam esse custo para os consumidores finais através do aumento do preço de venda, o que muitas vezes acaba diminuindo a receita da entidade, prejudicando sua saúde financeira e conseqüentemente sua sobrevivência.

Além disso, a complexidade da legislação tributária brasileira, inclusive do ICMS é uma grande barreira à entrada de novas empresas no mercado. Por estar em constante mudança, também representa um grande custo para as organizações já instaladas no país. O artigo “Monopoly rights: a barrier to riches” (Parente e Prescott, 1999) argumenta que a existência de arranjos legais, que permitem a criação de monopólios que barram a adoção de novas tecnologias, pode ser um dos principais fatores para explicar a persistência da pobreza em alguns países. Análise que permite concluir que a alta tributação do ICMS hoje tem um efeito reverso ao esperado, pois é um dos elementos que dificultam a entrada e a permanência de empresas na economia brasileira, devido ao grande custo que as entidades encontram para se adequar a legislação.

A análise em conjunto dos dois estudos citados acima permite conduzir a conclusão de que a economia gerada pelo aumento das possibilidades de créditos do ICMS é capaz de incentivar a empresa em questão a um cenário favorável ao crescimento econômico. Assim os resultados desse estudo tornam nítido o benefício em um cenário onde a carga tributária representa um dos principais fatores na formulação do preço de venda. Do ponto de vista governamental, o aumento desse direito de crédito parece inicialmente prejudicial, pois gera uma diminuição no valor final arrecadado referente ao imposto. Porém, em uma análise de longo prazo, esse cenário incentiva o crescimento da economia através de um ambiente mais favorável para a entrada de novas empresas e aumento dos investimentos das empresas atuais.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa a ser realizada poderá ser classificada quanto a três aspectos: quanto à abordagem do problema; quanto aos seus objetivos; e quanto aos procedimentos técnicos utilizados.

Segundo Oliveira (2011, p. 82), “Investigações tratadas com uma análise qualitativa têm como objetivo situações complexas ou estritamente particulares que serão abordadas em profundidade, em seus aspectos multidimensionais. Estudos com metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de suas variáveis entre si e com o todo”. Por esse motivo, o estudo em questão se classifica no que diz respeito à abordagem do problema como uma pesquisa qualitativa, pois apesar de seu estudo se dar de uma forma aparentemente quantitativa, o objetivo em si não é o valor final e sim a interpretação do caso em questão.

No que tange os seus objetivos, a pesquisa é classificada como descritiva. A pesquisa descritiva utiliza de técnicas padronizadas para coleta de dados e visa descrever as características de determinado fenômeno, ou estabelecer relações entre variáveis. Além disso, é importante enfatizar que “A preocupação está em observar, catalogar, registrar, classificar e interpretar os fatos. O pesquisador não interfere nos eventos” (ANDRADE, 2002, p.16).

Quanto ao seu instrumento de coleta. O estudo se desenvolve em uma pesquisa documental. Segundo Martins e Theóphilo (2009, p. 85) “A Estratégia de Pesquisa Documental é característica dos estudos que utilizam documentos como fonte de dados, informações e evidências.”. O desenvolvimento do estudo em questão é feito através de documentos fornecidos pela empresa, mais especificadamente pelas notas fiscais de compra de mercadorias.

O presente artigo trás o estudo de caso da empresa Casa de Carnes Moacir Ltda., fundada em 25 de novembro de 1975, cujo ramo de atividade é o comércio varejista de carnes suínas, bovinas e derivadas. Assim como a maioria das empresas sediadas no Brasil, os impostos pagos ao governo constituem uma boa parcela dos custos e despesas necessários para o seu desenvolvimento que, no caso da Casa de Carnes Moacir, o imposto mais significativo é o ICMS. O estudo é então classificado como pesquisa documental visto que sua fonte de coleta são “documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias” Gil (2008, p. 157). E sua análise será através de tabelas comparativas montadas a partir dos documentos disponíveis, das observações feitas ao longo do estudo e das entrevistas com os envolvidos dos processos necessários para fazer esse tipo de operação.

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

O presente estudo de caso tem por objetivo analisar e evidenciar os dados para poder comparar o valor de ICMS efetivamente pago pela empresa e o que poderia ter sido pago caso tivessem sido creditados os valores referentes às compras de materiais de uso e consumo durante o período de um ano, de Agosto de 2016 a Julho de 2017.

A empresa em questão está localizada na cidade de Porto Alegre, no estado do Rio Grande do Sul e possui como ramo principal o comércio varejista de carnes bovinas, suínas e seus derivados. É uma empresa de médio porte, atualmente tributada pelo regime de lucro presumido e apresentou no ano de 2016 um faturamento total de R\$ 21.197.359,21. Os dados coletados para a análise deste estudo foram disponibilizados pelo escritório de contabilidade terceirizado responsável, perante autorização do responsável legal da empresa.

A realização do estudo proposto foi feita em etapas voltadas a organização de todas as informações fiscais da empresa no período em questão. A primeira etapa foi a coleta dos dados referente aos registros de entrada, apurados mensalmente, com o intuito de identificar os valores e a listagem das notas lançadas como compra de material de uso e consumo. Para isso, os relatórios foram exportados para o Excel, onde foram agrupados de acordo com o CFOP. CFOP é a sigla de Código Fiscal de Operações e Prestações, das entradas e saídas de mercadorias, intermunicipal e interestadual. Trata-se de um código numérico, composto por quatro números, que identifica a natureza de circulação da mercadoria ou a prestação de serviço de transportes. É através desse código que se define o tipo de operação em questão e sua forma de tributação, por isso deve obrigatoriamente ser indicado em todos os documentos fiscais da empresa quando houver entradas e saídas de mercadorias, bens e aquisição de serviços. Atualmente são mais de quinhentos códigos existentes, sua lista completa é disponibilizada pelo Ministério da Fazenda. Para a compreensão do presente estudo, é necessário o conhecimento dos seguintes códigos:

1. 1556 – “Compra de material para uso ou consumo”.
2. 2556 – “Compra de material para uso e consumo interestadual”
3. 1407 – “Compra de mercadoria para uso ou consumo cuja mercadoria está sujeita ao regime de substituição tributária”.
4. 2407 – “Compra de mercadoria para uso e consumo interestadual cuja mercadoria está sujeita ao regime de substituição tributária”.

Após o processo de agrupamento de notas de acordo com o CFOP, foi realizado um processo de filtragem a fim de deixar evidente somente as notas com CFOP referentes a operação de compra de uso e consumo que são os listados acima. As notas com CFOP 1407 e 2407, apesar de se referirem à compra de materiais de uso e consumo foram excluídas da lista para a análise após a primeira filtragem, pois são mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária logo, não permitem o crédito de ICMS. O final da etapa resultou na seguinte tabela, que identifica o valor total de compra de mercadorias de uso e consumo, classificadas no CFOP 1556 e 2556, em uma apuração mensal.

Tabela 2 – Total de Entradas de Materiais de uso e Consumo

Mês	Total de Entradas	CFOP 1556	CFOP 2556	Total de Entradas de Materiais de uso e Consumo
Agosto-16	R\$ 1.307.509,20	R\$ 57.698,91	R\$ 4.161,80	R\$ 61.860,71
Setembro-16	R\$ 1.221.757,69	R\$ 51.043,53	R\$ 15.129,32	R\$ 66.172,85
Outubro-16	R\$ 1.032.196,38	R\$ 53.189,33	R\$ 18.452,15	R\$ 71.641,48
Novembro-16	R\$ 1.048.107,40	R\$ 57.134,51	R\$ 0,00	R\$ 57.134,51
Dezembro-16	R\$ 1.005.566,41	R\$ 69.655,84	R\$ 7.982,20	R\$ 77.638,04
Janeiro-17	R\$ 386.245,99	R\$ 37.054,25	R\$ 17.456,64	R\$ 54.510,89
Fevereiro-17	R\$ 754.779,32	R\$ 24.489,63	R\$ 0,00	R\$ 24.489,63
Março-17	R\$ 1.377.165,87	R\$ 70.897,23	R\$ 2.370,88	R\$ 73.268,11
Abril-17	R\$ 1.077.063,25	R\$ 49.240,72	R\$ 14.894,56	R\$ 64.135,28
Maio-17	R\$ 1.222.920,02	R\$ 58.423,03	R\$ 6.844,71	R\$ 65.267,74
Junho-17	R\$ 1.185.894,88	R\$ 63.930,42	R\$ 19.768,38	R\$ 83.698,80
Julho-17	R\$ 1.149.607,63	R\$ 59.662,72	R\$ 11.490,78	R\$ 71.153,50
Total	R\$ 12.768.814,04	R\$ 652.420,12	R\$ 118.551,42	R\$ 770.971,54

Fonte: Elaborado pelo autor (2017).

Como os dados foram retirados do sistema da apuração fiscal da empresa, as notas em questão são apresentadas sem o valor de ICMS destacado nas mesmas. A fim de obter o valor exato do imposto de cada uma delas foi feita a segunda etapa do processo, a conferência visual de todas as notas e o registro dos dados em uma planilha Excel. A listagem resultou em um total de 510 notas fiscais, sendo 463 com CFOP 1556 e 47 com CFOP 2556. A partir da chave de acesso, que é facilmente encontrada em todos os documentos, é possível consultar a nota em um sistema disponibilizado pela receita estadual em seu site. Utilizando esse recurso todas as notas foram analisadas uma por uma, e concomitantemente eram adicionadas a uma planilha do estudo as que possuíam valor de ICMS destacado com todos os seus dados importantes como número da nota, razão social e CNPJ do fornecedor, valor da base de cálculo do ICMS e valor do ICMS.

Nem todas as notas listadas e analisadas possuíam o destaque do ICMS, isso porque muitas delas eram de fornecedores optantes pelo regime Simples Nacional, que dispensa o destaque do imposto, porém permite que os compradores utilizem o crédito quando o fornecedor informa corretamente nas informações complementares da nota a possibilidade de crédito e a alíquota a ser aplicada no valor a recuperar. Como informa o Art. 23 § 1º e § 2º, da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 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 disso, na hipótese dos créditos mencionados acima, deve-se verificar a ausência das seguintes situações, nas quais a Lei Complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006 veda a possibilidade desse crédito em seu Art. 123, § 4º:

§ 4º Não se aplica o disposto nos §§ 1º a 3º deste artigo quando:

I - a microempresa ou empresa de pequeno porte estiver sujeita à tributação do ICMS no Simples Nacional por valores fixos mensais;

II - a microempresa ou a empresa de pequeno porte não informar a alíquota de que trata o § 2º deste artigo no documento fiscal;

III - houver isenção estabelecida pelo Estado ou Distrito Federal que abranja a faixa de receita bruta a que a microempresa ou a empresa de pequeno porte estiver sujeita no mês da operação.

IV - o remetente da operação ou prestação considerar, por opção, que a alíquota determinada na forma do caput e dos §§ 1º e 2º do art. 18 desta Lei Complementar deverá incidir sobre a receita recebida no mês. (BRASIL, 2006)

Nas hipóteses em que seja admitido, nos termos da legislação, crédito fiscal não destacado em documento fiscal, o contribuinte detentor desse direito deverá emitir uma nota fiscal, para fins de apropriação desse respectivo valor.

No estudo do caso, a fim de poder contabilizar também o crédito relativo a essas notas sem o destaque do imposto, porém com permissão de crédito, foi iniciada a terceira etapa do processo. Na qual foi feita uma listagem de todas as notas que não possuíam valor de ICMS destacado, encontrando um valor total de 194 notas fiscais, das quais apenas 31 se

enquadravam na hipótese de direito ao crédito, que foram devidamente adicionadas em seus respectivos meses de referencia.

A análise foi feita durante um ano, de agosto de 2016 a julho de 2017, apurada pelo regime mensal, mesmo regime de contribuição do ICMS. A tabela quatro evidencia a distribuição dos créditos ao longo dos meses.

Tabela 3 – Análise dos Resultados

Período de apuração	Base de Cálculo de ICMS não aproveitado	Crédito de ICMS não aproveitado
agosto-16	R\$ 44.869,92	R\$ 6.976,55
setembro-16	R\$ 42.987,87	R\$ 5.404,93
outubro-16	R\$ 76.645,29	R\$ 8.708,70
novembro-16	R\$ 34.347,25	R\$ 5.596,18
dezembro-16	R\$ 49.084,40	R\$ 7.720,98
janeiro-17	R\$ 31.717,13	R\$ 4.360,77
fevereiro-17	R\$ 28.130,82	R\$ 4.634,71
março-17	R\$ 38.316,95	R\$ 6.242,21
abril-17	R\$ 40.746,87	R\$ 5.981,68
maio-17	R\$ 43.938,83	R\$ 6.611,15
junho-17	R\$ 60.537,80	R\$ 9.176,28
julho-17	R\$ 53.133,25	R\$ 7.605,44
Total	R\$ 544.456,38	R\$ 79.019,58

Fonte: Elaborado pelo autor (2017).

O estudo concluiu que a empresa em questão teria uma economia de R\$ 79.019,58 ao longo de um ano se fosse permitido o crédito do ICMS das compras de materiais de uso e consumo.

Durante a pesquisa, mais especificamente na etapa de consulta visual de todos os documentos analisados, foi observado que a empresa classificava alguns itens erroneamente como materiais de uso e consumo quando na verdade representavam materiais de utilização direta na produção. Como por exemplo, as embalagens necessárias para o armazenamento correto das carnes vendidas. O conceito de material de uso e consumo deixa claro que são apenas materiais que não se agregam, fisicamente, ao produto final, sendo meramente utilizados nas atividades de apoio administrativo, comercial e operacional (exemplo: papéis para escritório, lâmpadas para utilização nos prédios administrativos, etc.). Enquanto os materiais de utilização direta na produção são caracterizados por serem imprescindíveis na produção ou conservação do respectivo produto. A análise do conceito de material de uso e consumo justamente com a análise da atividade desenvolvida pela empresa é suficiente à conclusão de que os materiais empregados para embalar ou acondicionar os produtos por ela comercializados nos setores de açougue, padaria, e hortifrutigranjeiros, tais como embalagens

plásticas, bandejas de isopor e papel filme, configuram insumos, isto é, constituem-se materiais utilizados na fase de acondicionamento do processo produtivo, itens imprescindíveis para que seja possível o armazenamento e a venda do produto em questão, e, portanto itens que possuem direito a crédito de ICMS. Diferentemente do caso das aquisições de embalagens como sacolas plásticas, por exemplo, pois as mesmas não fazem parte do produto e não são necessárias para o armazenamento ou venda do mesmo, sendo apenas uma facilidade posta à disposição do consumidor e não um item indispensável ao exercício da atividade fim da empresa.

A fim de mensurar o valor de ICMS que a empresa teria direito de aproveitar referente às compras das embalagens classificadas como insumos, e não o fez por esse equívoco de interpretação, foi adicionada uma nova etapa ao estudo de caso. Semelhante à segunda etapa do processo, foi feita a conferência visual de todas as notas observando atentamente os produtos de cada uma delas. As notas referentes a compras de embalagens que são classificadas como insumos foram adicionadas a uma nova planilha Excel, separadas também pelo regime mensal, resultando na seguinte tabela:

Tabela 4 – Total de compras de Insumos classificadas erroneamente como Material de uso e Consumo

Período de apuração	Base de Cálculo de ICMS não aproveitado	Crédito de ICMS não aproveitado
agosto-16	R\$ 7.649,08	R\$ 1.159,08
setembro-16	R\$ 5.833,97	R\$ 737,84
outubro-16	R\$ 13.623,58	R\$ 1.825,98
novembro-16	R\$ 3.185,70	R\$ 573,43
dezembro-16	R\$ 4.532,88	R\$ 815,92
janeiro-17	R\$ 14.966,60	R\$ 1.933,19
fevereiro-17	R\$ 6.608,95	R\$ 1.189,61
março-17	R\$ 0,00	R\$ 0,00
abril-17	R\$ 12.782,63	R\$ 1.856,89
maio-17	R\$ 3.131,97	R\$ 551,59
junho-17	R\$ 16.703,03	R\$ 2.186,97
julho-17	R\$ 7.564,40	R\$ 1.255,73
Total	R\$ 96.582,79	R\$ 14.086,23

Fonte: Elaborado pelo autor (2017).

A partir da análise da tabela quatro, observamos que durante o período de um ano, a empresa deixou de economizar o valor total de R\$ 14.086,23 em crédito de ICMS que tinha direito. Valor que, apesar de representar apenas 17,83% em relação ao valor total apurado na tabela três, ainda representa uma grande quantia de gastos desnecessários que poderiam ser evitados.

O excesso do nível de imposição tributária inibe o crescimento econômico por meio de um fator que os economistas chamam de “peso morto”. Esse termo é utilizado para identificar

a situação de perda de eficiência associada a um imposto específico. Situação que ocorre, por exemplo, quando o governo aumenta a alíquota de tributação de determinado imposto com a intenção de garantir mais arrecadação de verbas, mas em contrapartida a isso, o que ocorre é o aumento da sonegação fiscal e do número de empresas inadimplentes, pois essa é a maneira que as empresas encontram de se manterem ativas em um cenário onde o preço final do produto pode influenciar na decisão do consumidor. Caso que ocorre no setor de comércio de carnes bovinas, como Friedrich (2002) explica:

“Quando existem bens substitutos perfeitos ou quase perfeitos, e ocorrem variações em seus preços finais em virtude da imposição do imposto sobre o consumo, podem ocorrer alterações nas decisões de escolha dos consumidores. Por exemplo, no caso da carne bovina, que tem como substituto quase perfeito as carnes de ave e de suíno, uma possível diferença no valor das alíquotas entre estes três tipos de carnes pode provocar uma significativa alteração nos preços destas carnes, fazendo com que o consumidor decida em escolher o tipo de carne mais barata.” (FRIEDRICH, 2002)

Ainda segundo Friedrich (2002) “Ao consumir bens mais baratos ou com menos carga tributária, o consumidor estaria aumentando sua renda disponível e, por consequência, seu consumo, já que o consumo pe uma função da renda disponível”. Portanto, apesar do benefício do crédito inicialmente gerar a ideia de perda para o governo, o que ocorreria de fato seria a diminuição dos custos da empresa, que seria seguido pela diminuição do preço dos produtos vendidos e assim, aumento das vendas, que por fim, acabaria gerando maior valor de arrecadação do ICMS para o governo, já que é um imposto que incide sobre o valor das vendas. Em resumo, quanto mais distorções um imposto gera, maior é o número de trocas que deixa de ser realizada, reduzindo assim a eficiência e a produtividade da economia, e maior será o impacto negativo desse imposto para o crescimento econômico de longo prazo. Além disso, ainda em uma análise a longo prazo, a situação também incentiva o crescimento da economia pois gera um ambiente mais favorável para a entrada de novas empresas no mercado.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo apresentado buscou evidenciar, de forma esclarecedora, a partir da quantificação, o valor da economia gerada por uma empresa do ramo de comércio varejista de carnes e derivados, durante o intervalo de tempo de um ano, caso venha a ocorrer à hipótese de extinção da limitação temporal à vigência do referido direito do artigo 33 da lei complementar nº87/96. Quando as empresas passarão a ter direito ao crédito de ICMS nas compras destinadas ao uso e consumo das atividades não operacionais.

O resultado de uma economia fiscal já era previsto antes mesmo do início da análise do estudo de caso. Situação que a princípio seria prejudicial ao governo, pois com o início da vigência do referido direito ao crédito, as empresas passariam a ter um valor menor de ICMS a recolher e, portanto, o valor arrecadado pelo governo referente a esse imposto seria menor. O que não é considerado nesse caso é a possibilidade de perda da eficiência econômica associada a uma alta carga tributária, problema que é muito presente no cenário tributário atual brasileiro.

O presente estudo também evidenciou a importância e os benefícios que o planejamento tributário é capaz de proporcionar para as empresas, através de uma consultoria fiscal, que é responsável pelo estudo individual de cada caso e situação recorrente da empresa. O planejamento tributário tem como objetivo a diminuição legal da quantidade de dinheiro a ser entregue ao governo por meio de encargos, através de uma maneira lícita chamada de elisão fiscal, que consiste em um conjunto de meios legais que visam buscar formas de reduzir-se o pagamento de tributos preventivamente. O sistema tributário brasileiro hoje é muito complexo e oneroso, fatores que contribuem para o fato de apenas profissionais da área serem capazes de analisar as situações e interpreta-las vislumbrando uma redução de tributos de maneira lícita, garantindo a redução dos custos, a lucratividade da empresa e se tornando assim uma ferramenta de auxílio empresarial indispensável.

O fato de a empresa reconhecer indevidamente itens como materiais de uso e consumo gerou no fim do período estudado um valor bem relevante que poderia ter sido economizado caso a empresa tivesse investido em uma consultoria fiscal anteriormente. A correta realização do planejamento tributário proporciona alocar recursos advindos da economia gerada para as atividades fins, ou para outros tipos de investimentos da empresa e com isso gerar melhoria em seus processos e conseqüentemente de sua lucratividade.

Sabemos que o setor produtivo é um dos grandes responsáveis pela geração de emprego, renda e receitas para o país, mas esse potencial poderia ser mais bem aproveitado, com um ambiente mais favorável para os negócios, com mais segurança jurídica, estímulos para a ampliação da produção, a geração de novas empresas, a atração de investimentos e a oferta de produtos e serviços a preços mais acessíveis a população. Sabe-se que quanto maior a carga tributária menor é a capacidade de investimento do setor privado, porém existem outros procedimentos que podem ser feitos além da diminuição de carga tributária para incentivar o giro na economia brasileira. No que tange a responsabilidade do governo, um exemplo desses procedimentos de melhoria seria conceder as empresas esse direito ao crédito do imposto nas compras de mercadorias que não são vinculadas a atividade fim da empresa,

enquanto no que tange a parte dos empresários, um exemplo de melhoria seria o investimento em um planejamento tributário específico para a empresa, a fim de utilizar corretamente todos os benefícios concedidos pelo governo por lei, evitando gastos desnecessários que poderiam ser usados para outros investimentos que beneficiariam não só a empresa, como também o cenário econômico do país.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. **Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Com fundamento no artigo 5º, inciso XV, alínea b, da Constituição Federal. Disponível em:

<https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 13 de dezembro de 2016.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 24, de 7 de janeiro de 1975**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm> Acesso em 13 de dezembro de 2016.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 63, de 11 de janeiro de 1990**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp63.htm> Acesso em 12 de dezembro de 2016.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm > Acesso em 17 de outubro de 2016.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 116, de 31 de julho de 2003**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm> Acesso em 12 de dezembro de 2016.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm >. Acesso em: 17 de novembro de 2017.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 138, de 29 de dezembro de 2010.** Acrescenta dispositivos à Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp138.htm >. Acesso em: 17 de outubro de 2016.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em 13 de dezembro de 2016.

BRASIL. Tribunal de Justiça do estado do Rio Grande do Sul. **Apelação Cível. Direito Tributário. Mandado de Segurança. Compensação Tributária. Via Adequada. Súmula 213 do STJ. ICMS. Creditamento. Embalagens Indispensáveis à Comercialização de Produtos. Princípio da não cumulatividade. Possibilidade. Exclusão do crédito relativo às sacolas plásticas. Apelo parcialmente provido.** Agravo de instrumento nº 70074531989. Relator: Desembargadora Marilene Bonzanini, 14-09-2017. Disponível em <http://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/09/acordao-2017_1651529.pdf> Acesso em: 22 de outubro de 2017.

BURACK, Fernando; NETTO, Oscar; OSTE, Eber. **Estudo de caso da economia fiscal em relação à isenção de ICMS na máquina Quality da empresa Vivax – Indústria e Comercio de Equipamentos LTDA.** TCC, Ciências Contábeis – FECILCAM, 2010.

CHRISTOVÃO, Daniela; WATANABE, Marta. **Guia valor econômico de tributos.** São Paulo: Globo. 2002.

ESTRELLA, André Luiz Carvalho. **O Crédito Financeiro do ICMS,** Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, vol.11 n.50, maio/junho de 2003.

FABRETTI, Lúdio Camargo. **Código Tributário Nacional Comentado.** 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

FRIEDRICH, Delmar Nunes. **Os Efeitos Econômicos da Tributação Sobre o Consumo e a Política Fiscal do governo do Estado do Rio Grande do Sul em relação ao Setor de Carnes a partir de 1980.** 2002. Dissertação (Programa de Pós Graduação em Economia) – Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social.** 6 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GOMES, Elisandra de Paula. **Boletim ICMS n° 05 - Março/2014 - 1ª Quinzena**. ECONET EDITORA. Disponível em

<http://www.econeteditora.com.br/index.asp?url=/boletim_icms/bo-icms-pi/pi-14/Boletim-05/vedacao_credito.php?l=1> Acesso em: 20 de novembro de 2017.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS – Teoria e Prática**. 12ª ed. São Paulo: Dialética, 2009.

OLIVEIRA, Antônio Benedito Silva. **Métodos da Pesquisa Contábil**. São Paulo: Atlas, 2011.

OLIVEIRA, Martins de. **Manual de Contabilidade Tributária**. São Paulo: Atlas, 2002.

PARENTE, S.; PRESCOTT, E. **Monopoly rights: a barrier to riches**. American Economic Review, v. 89, n. 5, p. 1216-1233, Dec. 1999.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei n.º 8.820, de 27 de janeiro de 1989**. Disponível em <<http://www.al.rs.gov.br/FileRepository/repLegisComp/Lei%20n%C2%BA%2008.820.pdf>>

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

VIANA SALOMÃO, Marcelo (Colab.). **ICMS – Questões Polêmicas**. 1º. ed. Curitiba: Juruá, 2006.