

Controle de créditos de ICMS do ativo permanente (CIAP) em uma unidade de negócio em empresa situada em Nova Lima (MG) e a percepção dos profissionais contábeis sobre sua aplicação

Lauana Angélica Nunes Barbosa
Bacharel em Ciências Contábeis – PUC Minas
lauananunes@gmail.com

Ana Carolina Vasconcelos Colares
Mestre em Ciências Contábeis – UFMG
Prof.^a Assistente do Depto. de Ciências Contábeis
da PUC Minas
carolinacolares@pucminas.br

Fabiana de Andrade Oliveira
Mestrado em Administração Pública – Fundação
João Pinheiro
Prof.^a do Depto. de Ciências Contábeis da
FUNCESI
fabiana@afperitos.com.br

Recebido em 27/05/2014. Aprovado em 21/07/2014

RESUMO

Esta pesquisa teve como objetivo analisar o impacto real do controle de crédito do ICMS na aquisição do ativo permanente dentro da unidade de negócio. Realizou-se uma pesquisa bibliográfica, um estudo de caso e foi aplicado um questionário aos profissionais contábeis entre técnicos, graduandos e bacharéis. A análise dos dados ocorreu com a seleção das notas fiscais emitidas contra a unidade de negócio que eram relativas a ativo imobilizado e por algum motivo não haviam sido classificadas da forma correta. Após a análise dos dados a unidade de negócio conseguiu se beneficiar com um montante de R\$1.838.351,30 relativos à apropriação do CIAP nas notas fiscais reclassificações. O questionário foi aplicado a 17 pessoas indicou que apesar da maioria dos profissionais afirmarem que conhecem o regulamento que trata do CIAP, observa-se que não há a utilização correta deste benefício, o que vai de encontro aos interesses dos próprios clientes, questionando-se sobre a ética dos profissionais contábeis.

Palavras-chave: Planejamento Tributário, CIAP, ICMS.

ABSTRACT

This research aimed to analyze the real impact of the ICMS credit control in the acquisition of fixed assets within the business unit. It was conducted a literature review, a case study and a questionnaire was given to accounting professionals including technicians, graduate students and alumni. Data analysis occurred with the selection of invoices issued against the business unit that were related to fixed assets and for some reason had not been classified correctly. After analyzing the data, the company could benefit from an amount of R\$ 1.838.351,30 related to ownership of the CIAP invoices reclassifications. The questionnaire was administered to 17 people, indicating that although most professionals claim that they know the rules dealing with CIAP, it is observed that there is no proper use of this benefit, which goes against the interests of the clients themselves, questioning on the ethics of accounting professionals.

Keywords: Tax Planning, CIAP, ICMS.

1 INTRODUÇÃO

A excessiva carga tributária prejudica o crescimento econômico (Giambiagi, 2008; Pereira & Ferreira, 2010) tendo em vista que o aumento dos preços diminui o consumo causando redução de oferta de empregos o que prejudica o crescimento econômico do país. Além disso, o sistema tributário brasileiro é muito complexo, envolvendo impostos que se são de responsabilidade federal, estadual e municipal, segundo informa Machado (2005).

Desta forma, há muitos anos se discute sobre a reforma tributária. A sociedade conhece a necessidade de rever o sistema tributário de forma geral e a reforma tributária servirá para reduzir a carga fiscal para os consumidores e produtores e, além disso, estimular a formalidade (Medauar, 2012).

No Brasil existem inúmeros impostos, dentre eles o ICMS – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, que é objeto de estudo desta pesquisa. Existem duas situações relativas ao ICMS: a saída de mercadoria do estabelecimento, que gera débito de ICMS e a entrada de mercadoria no estabelecimento, que gera crédito de ICMS em alguns casos previstos no RICMS - Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (Minas Gerais, 2002), dentre eles o disposto no Art. 66 deste regulamento no seu inciso II é “à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º, 6º e 12 a 16 deste artigo” (Minas Gerais, 2002, art. 66, inciso II) será o foco deste estudo.

Algumas empresas possuem elevados níveis de débitos com ICMS, mas, por outro lado, gozam dos créditos previstos em lei. Desta forma, levando em consideração que o ICMS gera débitos e créditos e que algumas empresas que se enquadram no Art. 66 da RICMS 2002, que prevê casos em que haverá direito a crédito de ICMS, observa-se a necessidade de avaliar o seguinte problema de pesquisa: **Qual o impacto real do controle de crédito do ICMS na aquisição do ativo permanente dentro de uma unidade de negócio de uma empresa situada em Nova Lima-MG?** Adicionalmente, este estudo busca identificar os impactos financeiros da

aplicação deste crédito diante das particularidades da unidade de negócio estudo de caso, e verificar se os contadores que trabalham em escritórios contábeis têm conhecimento e aplicam o aproveitamento de crédito de ICMS do ativo imobilizado, buscando assim, atender aos interesses dos seus clientes.

Academicamente, o estudo abrangerá planejamento tributário, direito tributário, dentre outras disciplinas de apoio, o que aprimorará o conhecimento interdisciplinar adquirido no campo da Ciência Contábil, visto que existem poucas pesquisas acadêmicas relacionadas à área tributária. Isso pode ser explicado devido à dificuldade de coletar dados, já que poucas empresas disponibilizam o acesso em seus dados contábeis, e também pela dificuldade em desenvolver uma metodologia de pesquisa apropriada.

Esta pesquisa está dividida em cinco seções incluindo esta introdução. Na seção seguinte é abordado o referencial teórico buscando embasamento para o estudo, e trata sobre a evolução e regulamentação dos tributos com o foco no imposto estadual ICMS. A seção três explana sobre a metodologia de pesquisa e os procedimentos utilizados no desenvolvimento do estudo. A seção quatro apresenta os achados e a análise da pesquisa, seguida das principais conclusões e referências utilizadas no estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O Planejamento tributário é um meio legal de redução da carga tributária (Chaves, 2010). Neste sentido, ressalta-se inicialmente a necessidade de se realizar definições, sendo destacados que os planos criados devem estar de acordo com as estruturas e formas jurídicas adequadas, segundo Borges (2011b).

O planejamento tributário pode ser classificado em três categorias, de acordo com Chaves (2010): conservador, moderado e agressivo.

- Conservador trata-se da aplicação do que está previsto em lei ordinária, não cabendo quaisquer interpretações jurídicas;

- Moderado, necessita maior conhecimento da legislação tributária bem como afinidade com a Constituição Federal ou Código Tributário Nacional e acompanhamento de matérias polêmicas;
- Agressivo, neste caso é escolhida uma ação que não está prevista em lei ordinária. A ação é realizada e caso haja questionamento das autoridades fiscais, cabe a entidade ingressar com recursos administrativos e judiciais.

Vale salientar que no caso do Planejamento Tributário Agressivo, o responsável deve estar respaldado legalmente, ou seja, o que ele fizer deve ser feito dentro da lei, caso contrário o mesmo estaria cometendo crime fiscal, conforme Chaves (2010).

O planejamento tributário está sempre amparado na legislação vigente, por isso é necessário que os responsáveis estejam atualizados com as alterações na lei para evitar incorrer em crime fiscal, de acordo com Borges (2011a). Sabe-se ainda que o regulamento do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) é um dos mais complexos e, portanto, merece especial atenção no contexto desta pesquisa.

2.1. ICMS

Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. É de competência dos estados e do Distrito Federal cujo fato gerador é a circulação de mercadorias ou a prestação de serviços, conforme Sabbag (2012).

2.2. A Regulamentação do ICMS no Estado de Minas Gerais

O ICMS é o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação. É de competência estadual e constitui uma das principais fontes de recurso para as contas públicas (Minas Gerais, 2002).

Conforme estabelecido no Art.155 inciso II da Constituição Federal de 1988, cabe ao Estado o papel de instituir as regras para o ICMS (Brasil, 1988), que está disposto

no regulamento RICMS de 2002 o qual trata de toda a legislação referente a este imposto no Estado de Minas Gerais. Destaca-se ainda que o ICMS é o tributo mais arrecadado do Brasil, onde a própria Constituição Federal estabelece a divisão dessa arrecadação de 25% entre os municípios do Estado arrecadador.

Uma das hipóteses de incidência do ICMS está relacionada à saída de mercadoria do estabelecimento. O fato gerador do imposto gera débito de ICMS para quem está vendendo. Como foi dito anteriormente, quando se efetua uma compra é cobrado novamente alguns impostos, dentre eles o ICMS, que em determinados casos, previstos no Art. 66 do RICMS são passíveis de crédito, a saber:

Art. 66. Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

[...]

II - à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º, 6º e 12 a 16 deste artigo. (Minas Gerais; 2002).

Para este estudo o inciso II do artigo acima que dá direito ao crédito de ICMS para o ativo permanente, ou seja, qualquer item que entre na empresa que seja destinado ao ativo imobilizado da mesma está sujeito ao crédito deste tributo.

Avaliando o texto do inciso II, observa-se que o mesmo se vincula aos §§ 3º, 5º, 6º e 12 a 16 do art. 66 do RICMS, no qual se destaca que o crédito de ICMS sobre itens do ativo imobilizado se inicia no mês de entrada do bem no estabelecimento e serão de 1/48 avos do valor do imposto. Caso o bem dê entrada no meio do mês, a razão será calculada proporcionalmente.

Pode-se dizer que o imposto será recuperado na proporção de 1/48 avos mensalmente, até completar as quarenta e oito recuperações a que se tem direito. Se o bem deixar de ser ativo imobilizado da empresa por venda, extravio, deterioração ou quaisquer que sejam as causas, a acumulação do crédito cessa no momento do fato. Os créditos aos quais a empresa tem direito devem estar escriturados no Controle de Créditos de ICMS do Ativo Permanente (CIAP).

Controle de créditos de ICMS do ativo permanente (CIAP) em uma unidade de negócio em empresa situada em Nova Lima (MG) e a percepção dos profissionais contábeis sobre sua aplicação

Art. 66. - § 5º Para fins de aproveitamento de crédito, o bem destinado ao ativo imobilizado deve satisfazer, de forma cumulativa, os seguintes requisitos:

- I - ser de propriedade do contribuinte;
- II - ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte;
- III - ter vida útil superior a 12 (doze) meses;
- IV - a limitação de sua vida útil decorrer apenas de causas físicas, tais como o uso, o desgaste natural ou a ação dos elementos da natureza, ou de causas funcionais, como a inadequação ou o obsolescimento;
- V - não integrar o produto final, exceto se de forma residual;
- VI - ser contabilizado como ativo imobilizado. [...].(Minas Gerais; 2002)

O § 5º fala quais os requisitos para um bem ser considerado ativo imobilizado. Caso o bem não esteja enquadrado nos itens deste artigo não há direito de apuração do CIAP.

Art. 66. - § 12. Incluem-se, também, no conceito de bem do ativo imobilizado, observadas as condições estabelecidas nos §§ 5º e 6º deste artigo:

- I - o bem fabricado no próprio estabelecimento do contribuinte;
- II - a parte de bem principal imobilizado em partes, devido à vida útil diferenciada das partes;
- III - a parte de bem principal a ser utilizada exclusivamente como sobressalente, desde que a parte tenha sido imobilizada individualmente;
- IV - a parte de um bem principal que será agregada a este, desde que essa parte melhore as condições e amplie a vida útil econômica originalmente estimada para o bem principal;
- V - a mercadoria originária do estoque do ativo circulante que for imobilizada para utilização nas atividades operacionais do contribuinte. [...].(Minas Gerais; 2002)

O bem destinado ao ativo imobilizado deve seguir uma série de exigências para ter direito ao crédito de ICMS, de acordo com o § 5º do artigo 66 do RICMS, dentre eles, ter vida útil superior a um ano e ser de propriedade do contribuinte.

Há também a prerrogativa de créditos de ICMS para partes ou peças do Ativo Imobilizado, desde que sejam comprados para aumentar a vida útil do bem.

Os sobressalentes do ativo imobilizado adquiridos e contabilizados individualmente também gozam desse crédito, bem como mercadorias que faziam parte do Ativo Circulante e que foram imobilizadas para utilização nas atividades operacionais.

O ICMS é um imposto não cumulativo, logo o contribuinte poderá deduzir do imposto devido o valor do ICMS incidente na entrada de suas mercadorias e serviços. (Borges, 2009). Ainda segundo Borges (2009), o valor do imposto a recolher será a diferença, em cada período de apuração, entre o imposto devido sobre as operações

ou prestações tributárias e o cobrado relativamente às anteriores. Cabe destacar que além da não cumulatividade, o ICMS é seguido também pelo princípio da seletividade, onde as alíquotas são maiores para produtos supérfluos.

2.3. Créditos de ICMS para o Ativo Permanente

Todo ativo que tem o benefício do Créditos de ICMS para o Ativo Permanente (CIAP) deve estar escriturado como Ativo Imobilizado, caso contrário não é passível ao crédito, conforme inciso VI do § 5º do Art. 66. Do RICMS-MG (Minas Gerais, 2002). O CIAP tem como premissa reduzir a carga tributária quando da aquisição de bens para utilização como ativo imobilizado, ou seja, o bem será utilizado para produção do produto final.

A materialidade deste imposto (ICMS) alberga operações das mais diversas, podendo-se destacar: operações relativas à circulação de mercadorias; importação de produtos destinados a consumo ou para integrar o ativo fixo; sobre serviços prestados no exterior; mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência Municipal; serviços de comunicações em geral e sobre prestação de serviços de transportes interestadual ou intermunicipal, mesmo que o serviço de transporte tenha iniciado no exterior. (Ichihara, 2002, p.246).

Ichihara (2002) frisa o ativo fixo como item no qual incide ICMS e de acordo com o que já foi abordado, sabe-se que o ICMS pago no momento da aquisição do bem poderá ser creditado no momento da escrituração do bem como item do ativo permanente, e que a partir daí o contribuinte pode abater 1/48 (um quarenta e oito avos) do imposto devido na época a título de restituição. É relevante dizer que o crédito de ICMS advindo de imobilizado possui cinco anos para ser revisto, pois caso contrário ele prescreve, conforme § 3º do inciso II do art. 67 do RICMS-MG (Minas Gerais, 2002).

2.4. Ferramentas para apuração do CIAP

O CIAP é apurado através de formulário próprio, sendo que o modelo de escrituração do CIAP encontra-se disponível no RICMS 2002, conforme referência deste trabalho. Este formulário varia caso o contribuinte seja obrigado a fazer escrituração eletrônica ou não.

O capítulo I do anexo VII do RICMS 2002 autoriza o Processamento Eletrônico de Dados (PED) para os contribuintes que optarem por fazer seus controles por meio eletrônico. No parágrafo 1º deste artigo é autorizada a emissão de um ou mais documentos fiscais; a escrituração de um ou mais livros fiscais; e a emissão e escrituração de um ou mais documentos e livros fiscais. Para ter esta autorização e necessário atender aos requisitos dispostos no capítulo 1 do anexo VII do RICMS 2002.

No capítulo VIII - Do Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente do RICMS 2002, verifica-se como é realizado o Controle de ICMS do Ativo Permanente.

Para a apuração do crédito de ICMS é necessário o preenchimento de formulário próprio, tanto para contribuintes optantes pela escrituração digital ou não, segundo o art. 204 de Minas Gerais (2002). Este artigo ainda cita que após a apropriação da última fração de 1/48 avos, deverá ser escriturada a baixa do bem no CIAP.

A EFD – Escrituração Fiscal Digital é composta pelas informações necessárias para a apuração do ICMS e do IPI, dentre outras informações relevantes para escrituração de livros e documentos próprios, de acordo com o art. 44 abaixo:

Art.44. A Escrituração Fiscal Digital compõe-se da totalidade das informações necessárias à apuração do ICMS e do IPI, bem como de outras informações de interesse do Fisco, em arquivo digital, e será utilizada pelo contribuinte para a escrituração dos seguintes livros e documentos:
[...] VI - Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP).
Parágrafo único. A escrituração será distinta para cada estabelecimento do contribuinte. (Minas Gerais, 2002)

Assim sendo, para a correta escrituração do bem do ativo imobilizado é necessário recorrer ao artigo supracitado. O preenchimento do CIAP segue regras igualmente importantes, sendo que tais normas estão previstas no art. 206 do RICMS e nos seus parágrafos.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

O delineamento desta pesquisa se baseia na tipologia de Beuren *et al.* (2008), classificando o estudo quanto aos objetivos, aos procedimentos e a abordagem do problema de pesquisa.

Essa pesquisa quanto ao seu objetivo é caracterizada como exploratória, pois, “[...] estabelece critérios, métodos e técnicas para elaboração de uma pesquisa.”, segundo Cruz *et Ribeiro* (2004, p.17). Adicionalmente, verificou-se que a temática tributária é pouco abordada entre os trabalhos científicos, razão esta que classifica a presente pesquisa como exploratória.

A presente pesquisa é também classificada como descritiva, uma vez que pretende não só atualizar o conhecimento a respeito do crédito de ICMS, mas também, analisar quanto financeiramente a unidade de negócio é beneficiada pelo crédito. O método de pesquisa descritivo segundo Cruz *et Ribeiro* (2004, p.18) é o “estudo, análise, registro e interpretação dos fatos do mundo físico sem a interferência do pesquisador”.

Quanto aos procedimentos de pesquisa (Beuren *et al.*, 2008), o estudo é classificados como bibliográfico, documental, utilizando estudo de caso e aplicação de questionário. A pesquisa bibliográfica é pré-requisito para qualquer tipo de pesquisa, tendo em vista que é necessária fundamentação teórica para explicar as contribuições que a pesquisa proporcionou.

Foi aplicada também uma pesquisa de campo em forma de entrevista estruturada aos profissionais que vivenciam a apuração de créditos de ICMS para o ativo permanente em seu dia a dia o que dará maior credibilidade ao estudo. “A pesquisa de campo utiliza técnicas específicas, que tem o objetivo de recolher e registrar, de maneira ordenada, os dados sobre o assunto em estudo”. (Andrade, 2010, p.131).

No que se refere ao estudo de caso, Eisenhardt (1989) afirma que é uma estratégia de pesquisa que foca o entendimento de um presente dinâmico com um conjunto de singularidades, podendo ser usados para cumprir diversas finalidades tais como fornecer descrição sobre um tema, testar a teoria e gerar teoria. Para esta pesquisa, o estudo de caso tem foco em uma situada em Nova Lima-MG, buscando realizar a triangulação das informações por meio da aplicação de instrumentos de coleta de dados descritos posteriormente.

Finalizando as tipologias propostas por Beuren *et al.* (2008), a presente pesquisa se caracteriza quanto à abordagem do problema como um estudo de caráter essencialmente qualitativo, pois não utiliza ferramentas estatísticas para responder o

problema de pesquisa proposto. Segundo Pereira a pesquisa qualitativa, parte da interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados não requerendo o uso de métodos e técnicas estatísticas (Pereira, 2010). Nesse sentido, destaca mais uma vez o uso de entrevista e questionário como forma de realizar a triangulação dos dados, isto é, “empregar métodos diferentes de coleta de dados e comparar os resultados” (Martins & Theóphilo, 2009, p. 43). A descrição do roteiro de entrevista e questionário utilizados na pesquisa está descrita no tópico de instrumentos de coleta de dados.

3.1. Seleção dos Sujeitos e instrumentos de coleta de dados

Paralelo ao estudo do CIAP na unidade de negócio será aplicado um questionário para profissionais de contabilidade, técnicos, bacharéis e formandos, que trabalham em escritórios de contabilidade, tendo em vista o conhecimento na área tributária e a necessidade de aplicar tais conhecimentos no planejamento tributário das empresas. A amostra final foi composta de 17 profissionais não relacionados com a empresa estudada, cuja coleta de dados foi realizada durante o mês de novembro de 2012. O propósito deste método de pesquisa foi buscar novas evidências sobre o tratamento dos créditos de ICMS do ativo permanente sob a ótica desses profissionais. Tais evidências servirão para a realização de novos estudos na área com um maior grau de profundidade sobre o tema abordado.

Os dados foram coletados da seguinte forma:

- Pesquisa documental: nas publicações (leis, resoluções, normas, etc.) dos órgãos que fiscalizam e norteiam os impostos no âmbito nacional, além de quaisquer documentos que a unidade de negócio da empresa estudo de caso forneça e possa ser meio de apurar o crédito CIAP que lhe é de direito (notas fiscais, *queries*, relatórios de sistemas);
- Questionário: com profissionais contábeis para verificar se os mesmos têm conhecimento sobre a legislação do RICMS em especial ao aproveitamento de créditos da aquisição de ativos permanentes e se a aplicam nas empresas para as quais trabalham.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste tópico estão abordados os resultados obtidos nas análises dos dados fornecidos pela unidade de negócio da empresa estudo de caso e qual o impacto monetário gerado pela aplicação do controle interno do aproveitamento de CIAP. Também é abordado sobre como os profissionais da área contábil percebem a utilização deste crédito nas empresas para as quais trabalham ou trabalhou.

4.1. Aproveitamento de CIAP e seus reflexos

Foram analisadas todas as notas fiscais emitidas para a unidade de negócio da empresa estudo de caso mensalmente durante o primeiro semestre de 2012 e no segundo semestre de 2011 para fins de comparação entre o período que não foi feito o estudo/aproveitamento e o período que o estudo passou a vigorar.

Dentre as notas fiscais emitidas para a unidade de negócio e lançadas no sistema de controle de dados da empresa estudo de caso, observou-se que algumas notas fiscais que deveriam ser classificadas como ativo imobilizado foram lançadas com outras classificações fiscais que não faziam jus ao aproveitamento do CIAP.

A empresa estudo de caso tem uma contabilidade geral centralizada e a unidade de negócio não possui um setor contábil próprio, sendo que o setor responsável pela administração dos recursos da unidade de negócios é a Gestão Econômica. Desta forma, o cadastro das notas recebidas na unidade de negócio fica a critério da contabilidade geral, que para este tipo de atividade, terceiriza os serviços. Algumas notas fiscais verificadas estavam classificadas como ativo imobilizado, mas o código de classificação fiscal lançado não movimentava CIAP. Em outros casos o item da nota fiscal simplesmente não foi classificado como ativo imobilizado.

Com esta informação averiguou-se que o motivo destes erros em grande parte não partia por erro de classificação no momento da emissão das notas fiscais, e sim do lançamento das notas fiscais no sistema.

Este problema ocorre por vários motivos dentre eles dois são mais importantes:

- O responsável pela entrada dos dados tem uma meta a ser cumprida e por vezes cadastra códigos de classificação fiscal como 00000000 ou 99999999 para otimizar o tempo de cadastro da nota; e/ou
- Falta de conhecimento do responsável pela entrada dos dados das notas fiscais, o que leva a erro de lançamentos.

Verificou-se que a contabilidade geral da empresa estudo de caso faz o correto aproveitamento do CIAP para as notas cuja entrada no sistema foi correta, mas as notas não corrigidas, simplesmente ficam sem o devido aproveitamento.

Essa situação faz com que a unidade de negócio tenha que desembolsar um montante desnecessário de recursos, tendo em vista que teria o direito ao crédito e por erros de lançamento, deixou de aproveitá-lo.

Por este motivo a unidade de negócio passou a fazer um controle interno das notas fiscais emitidas dentro do mês. Para tanto, são verificadas todas as notas emitidas. Então cabe apenas à unidade de negócio a conferência dos itens e solicitação de correção de classificação a tempo para que a mesma possa usufruir dos créditos de ICMS.

Caso a unidade não aproveite os créditos de ICMS, ela terá que desembolsar um valor que poderia ser utilizado na aquisição de novos ativos, tendo em vista que a mesma trabalha com sistema de CapEx e que os valores para desembolso são controlados mensalmente.

Como foi informado anteriormente, a unidade de negócios deve seguir um plano para que o escopo, prazo e custo sejam atingidos da forma que foram estruturados. No caso de projetos, há inúmeros fatores que podem a qualquer momento alterar o que está previsto e assim ferir a tríplice restrição.

Caso, por exemplo, o escopo de algum fornecimento ou serviço seja alterado por algum motivo, conseqüentemente poderá haver uma dilatação no prazo e um aumento no custo. Da mesma forma que se houver necessidade de se reduzir o prazo de entrega de um determinado fornecimento ou serviço, o escopo provavelmente será alterado, já que para reduzir o prazo, necessariamente deve-se aumentar o efetivo direcionado para tal atividade ou aumentar os turnos, e

Controle de créditos de ICMS do ativo permanente (CIAP) em uma unidade de negócio em empresa situada em Nova Lima (MG) e a percepção dos profissionais contábeis sobre sua aplicação

consequentemente em qualquer dos casos, há desembolso de dinheiro não previsto na elaboração do projeto.

Tudo isso serve para demonstrar, que qualquer recurso que a unidade de negócio consegue deixar de gastar utilizando meios tais como planejamento tributário é de essencial importância para evitar abrir solicitação de aumento de capital para viabilização do projeto.

Ao realizar a conferência dos dados nas notas fiscais emitidas, procedeu-se à um levantamento de todas as notas fiscais emitidas para a unidade de negócio em 2012 (Tabela 1).

Tabela 1: Notas fiscais emitidas para a unidade de negócio em 2012

Mês/Ano	Quantidade de NF emitidas para unidade de negócio	Valor de ICMS para as notas emitidas (R\$)	Quantidade de NF emitidas classificadas como ativo imobilizado	Valor de ICMS para as notas emitidas (R\$)
jan/12	332	16.751.106,41	219	1.084.323,12
fev/12	375	5.971.790,16	160	1.661.556,80
mar/12	888	7.217.680,45	590	5.823.745,20
abr/12	531	29.377.710,24	270	1.927.685,14
mai/12	587	6.333.118,74	339	2.311.742,06
jun/12	506	4.167.287,20	255	1.965.115,63
Totais	3.219	69.818.693,20	1.833	14.774.167,95

Fonte: Dados de Pesquisa

A Tabela 1 na coluna Quantidade de NF emitidas para a unidade de negócio apresenta todas as notas fiscais emitidas dentro de um determinado período. Dentre elas estão as notas classificadas como Ativo Imobilizado, Serviços e Uso e Consumo. Na coluna Quantidade de NF emitidas para a unidade de negócio como ativo imobilizado, encontra-se as notas que movimentam CIAP e também as que não movimentam.

O estudo realizado para localização de notas classificadas de forma equivocada apresenta os seguintes dados para o primeiro semestre de 2012:

Tabela 2: Notas fiscais revertidas

Controle de créditos de ICMS do ativo permanente (CIAP) em uma unidade de negócio em empresa situada em Nova Lima (MG) e a percepção dos profissionais contábeis sobre sua aplicação

Mês/Ano	Quantidade de Notas Fiscais identificadas	Quantidade de notas reclassificadas	% Reclassificado
jan/12	5	5	100%
fev/12	17	16	94%
mar/12	49	49	100%
abr/12	22	22	100%
mai/12	16	16	100%
jun/12	26	21	81%

Fonte: Dados de Pesquisa

A Tabela 2 mostra que em fevereiro e junho de 2012, 94% e 81% das notas fiscais, respectivamente, foram reclassificadas e nos demais meses todas as notas fiscais tiveram a solicitação de reclassificação acatada. A falta de reclassificação de algumas notas durante os meses de fevereiro e junho deve-se ao parâmetro do sistema utilizado na empresa.

As notas fiscais só podem ser reclassificadas na quinzena subsequente, ou seja, as notas emitidas de 1º a 15 do mês devem ser reclassificadas na quinzena subsequente, de 16 a 30 do mês. Se a unidade de negócio deixar de apresentar as notas dentro do prazo, não há meios de proceder a reclassificação para fins de aproveitamento do CIAP para a unidade de negócio.

Para as notas fiscais reclassificadas fora deste prazo o CIAP passa a ser aproveitado pela empresa estudo de caso, não podendo ser usado especificamente pela unidade de negócio. Para sanar este problema, a unidade de negócio passará a fazer o controle quinzenalmente.

Dentre todas as notas de cada mês, foram localizadas as que deveriam ter aproveitamento do CIAP e que por algum motivo estavam classificadas erradas.

As notas foram enviadas para área contábil da empresa estudo de caso, que por sua vez deveria reverter a classificação das notas para passarem a ser classificadas como ativo imobilizado que movimenta CIAP.

A Tabela 3 mostra quantas notas foram identificadas mensalmente e o somatório do ICMS a ser revertido dentro do mês. Apenas em seis meses de trabalho, observou-se que a unidade de negócio deixaria de aproveitar R\$1.838.351,30, caso não tivesse sido realizado este controle.

Controle de créditos de ICMS do ativo permanente (CIAP) em uma unidade de negócio em empresa situada em Nova Lima (MG) e a percepção dos profissionais contábeis sobre sua aplicação

Tabela 3: Notas fiscais reclassificadas

Mês/Ano	Quantidade de NF emitidas classificadas como ativo imobilizado que movimentam CIAP	Valor de ICMS para as notas emitidas (R\$)	Quantidade de NF reclassificadas como ativo imobilizado que movimentam CIAP	Valor de ICMS para as notas reclassificadas (R\$)
jan/12	151	703.178,71	5	64.115,07
fev/12	59	1.058.573,28	16	206.370,58
mar/12	375	3.162.574,18	49	630.273,60
abr/12	96	1.593.683,48	22	99.023,73
mai/12	122	1.591.333,18	16	333.837,87
jun/12	84	1.254.788,54	21	504.730,45
Totais	887	9.364.131,37	129	1.838.351,30

Fonte: Dados de Pesquisa

A Tabela 3 apresenta todas as notas que foram classificadas como ativo imobilizado que movimentam CIAP e em paralelo as notas que foram reclassificadas relativas ao montante de notas emitidas para unidade de negócio.

Os valores da coluna Quantidade de NF emitidas classificadas como ativo imobilizado que movimentam CIAP soma-se aos valores da coluna Quantidade de NF reclassificadas como ativo imobilizado que movimentam CIAP. Em outras palavras, em janeiro de 2012 a empresa estudo de caso passou a aproveitar o CIAP de 156 notas no lugar das 151 anteriores. O raciocínio é similar para os demais meses. A Tabela 4 apresenta os totais globais de aproveitamento de CIAP para a unidade de negócio.

Tabela 4: Novo valor de aproveitamento do CIAP

Mês/Ano	Valor de ICMS para as notas emitidas classificadas como ativo imobilizado que movimentam CIAP (R\$)	Valor de ICMS para as notas reclassificadas (R\$)	Novo valor de aproveitamento do CIAP (R\$)
jan/12	703.178,71	64.115,07	767.293,78
fev/12	1.058.573,28	206.370,58	1.264.943,86
mar/12	3.162.574,18	630.273,60	3.792.847,78
abr/12	1.593.683,48	99.023,73	1.692.707,21
mai/12	1.591.333,18	333.837,87	1.925.171,05
jun/12	1.254.788,54	504.730,45	1.759.518,99
Totais	9.364.131,37	1.838.351,30	11.202.482,67

Fonte: Dados de Pesquisa

Controle de créditos de ICMS do ativo permanente (CIAP) em uma unidade de negócio em empresa situada em Nova Lima (MG) e a percepção dos profissionais contábeis sobre sua aplicação

Foi informado anteriormente que a unidade de negócio passou a receber ativos imobilizados a partir do segundo semestre de 2011. A Tabela 5 retrata o número de notas que foram emitidas para a unidade de negócio em paralelo aponta quantas notas foram classificadas como ativo imobilizado.

Tabela 5: Notas fiscais emitidas para a unidade de negócio em 2011

Mês/Ano	Quantidade de NF emitidas para unidade de negócio	Valor de ICMS para as notas emitidas (R\$)	Quantidade de NF emitidas classificadas como ativo imobilizado	Valor de ICMS para as notas emitidas (R\$)
jul/11	378	8.810.795,17	216	8.186.893,41
ago/11	275	724.653,73	107	260.168,12
set/11	351	604.261,59	138	131.275,70
out/11	77	8.566,22	24	4.365,82
nov/11	238	421.795,23	157	412.195,07
dez/11	444	2.653.948,72	155	2.157.699,60
Totais	1.763	13.224.020,66	797	11.152.597,72

Fonte: Dados de Pesquisa

O controle do CIAP, conforme informado, passou a ser realizado somente no primeiro semestre de 2012. A Tabela 6 apresenta o valor que a unidade de negócio poderia ter aproveitado no período caso as notas fiscais de 2011 fossem reclassificadas.

Tabela 6: Valor que deveria ter aproveitado CIAP em 2011

Mês/Ano	Quantidade de NF emitidas classificadas como ativo imobilizado que movimentam CIAP	Valor de ICMS para as notas emitidas (R\$)	Quantidade de NF não reclassificadas como ativo imobilizado que movimentam CIAP	Valor de ICMS para as notas não reclassificadas (R\$)
jul/11	0	0,00	0	0,00
ago/11	0	0,00	0	0,00
set/11	1	2.413,80	0	0,00
out/11	0	0,00	0	0,00
nov/11	12	190.197,65	0	0,00
dez/11	46	1.113.552,29	32	1.031.144,10
Totais	59	1.306.163,74	32	1.031.144,10

Fonte: Dados de Pesquisa

Controle de créditos de ICMS do ativo permanente (CIAP) em uma unidade de negócio em empresa situada em Nova Lima (MG) e a percepção dos profissionais contábeis sobre sua aplicação

Neste sentido, observa-se que a unidade de negócio teve que desembolsar R\$1.031.144,10 de ICMS a mais que o necessário em impostos no ano de 2011, já que, se este valor fosse reclassificado, entraria como crédito de ICMS para a unidade.

A Tabela 7 apresenta o crédito não aproveitado em valor monetário para ano de 2012, e apresenta uma comparação com 2011.

Tabela 7: Crédito não aproveitado por período

Mês/Ano	2011		2012	
	Quantidade de NF não classificadas como ativo imobilizado que movimentam CIAP	Valor de ICMS para as notas não reclassificadas (R\$)	Quantidade de NF não classificadas como ativo imobilizado que movimentam CIAP	Valor de ICMS para as notas não reclassificadas (R\$)
dez/11	32	1.031.144,10	0	0,00
fev/12	0	0,00	1	21.164,18
jun/12	0	0,00	5	287.169,26
Totais	32	1.031.144,10	6	308.333,44

Fonte: Dados de Pesquisa

Os meses que não aparecem na tabela não tiveram notas para ativo imobilizado sem o aproveitamento do CIAP. Como já informado, em 2011, não foi feito o estudo de classificação das notas fiscais emitidas para a unidade de negócio, desta maneira, a unidade deixou de aproveitar R\$1.031.144,10. Em 2012, o trabalho foi iniciado e, apesar da reclassificação ter sido realizada na maioria das notas apresentadas, observa-se que a unidade de negócio ainda deixou de apurar o montante de R\$308.333,44.

Os valores não apurados na unidade de negócio a partir do momento da entrada do bem passam a ser apurados pela a empresa estudo de caso segundo regra da própria empresa já mencionada anteriormente. O regulamento RICMS/02 é claro quando informa que a apuração do crédito de ICMS ocorre no momento da entrada do bem como ativo imobilizado.

No caso das notas não aproveitadas pela unidade de negócio, esse prazo foi perdido. Desta forma, a contabilidade da empresa estudo de caso deve apelar para

o §16 artigo 66 do RICMS/02, que informa que a parcela de crédito de ICMS não efetuada no período a que se refere, deve ser apropriada observando o percentual de participação de acordo com os critérios do artigo 70 §8 do mesmo regulamento. Cabe à contabilidade da empresa estudo de caso fazer os cálculos para solicitação extemporânea dos créditos de ICMS e aproveitá-lo em suas operações fiscais.

4.3. Percepção dos contadores sobre o aproveitamento de CIAP

Foi aplicado um questionário com profissionais contábeis entre bacharéis, graduandos e técnicos em contabilidade para verificar se os mesmos têm conhecimento sobre a legislação do RICMS em especial ao aproveitamento de créditos da aquisição de ativos permanentes e se os mesmos o aplicam nas empresas para as quais trabalham. A justificativa desta análise é identificar se o não aproveitamento dos créditos de ICMS de ativo permanente é uma prática existente em outros casos fora do contexto da empresa estudada nesta pesquisa. Caso se identifique, é uma questão que deve ser analisada de forma mais profunda para identificar porque não estão sendo aproveitados os créditos.

Desta forma, por meio de uma amostra não probabilística de 17 profissionais, foram coletados os dados durante o período entre 30 de outubro e 13 de novembro de 2012. Inicialmente buscou-se analisar o perfil da amostra estudada abordando características pessoais tais como gênero, área de atuação, tempo de experiência, formação e faixa etária.

Dos profissionais que responderam ao questionário 76% são do sexo masculino. Com relação à área de atuação destes profissionais, verificou-se que 47% afirmam que trabalham em escritórios de contabilidade e outros 53% são analistas contábeis.

Com relação ao tempo de experiência dos profissionais, somando os profissionais com mais de três anos de experiência obtém 82,35% da amostra e dentre estes, 47,06% são pessoas com mais de 9 anos de experiência na área contábil. Apenas 17,65% da amostra tem menos de 3 anos no mercado, ou seja, a maior parte da amostra é composta por pessoas com alguma experiência. Sobre a formação acadêmica dos respondentes da pesquisa, observa-se que a maior parte dos

Controle de créditos de ICMS do ativo permanente (CIAP) em uma unidade de negócio em empresa situada em Nova Lima (MG) e a percepção dos profissionais contábeis sobre sua aplicação

profissionais tem ensino superior ou estão cursando a graduação. Apenas 5,88% são técnicos em contabilidade.

Também buscou verificar a faixa etária das pessoas entrevistadas. A maior concentração está entre 21 e 40 anos, acumulando 88% do total de respondentes. Os demais respondentes se encontram na faixa etária entre 41 e 60 anos.

Posteriormente, foram apresentadas perguntas específicas da área contábil aos profissionais. As respostas para as perguntas foram fechadas, sendo que o profissional poderia optar por responder mais de uma das alternativas.

Inicialmente, questionou-se sobre quais são as vantagens de realizar o planejamento tributário nas empresas, conforme resultados no Gráfico 1.

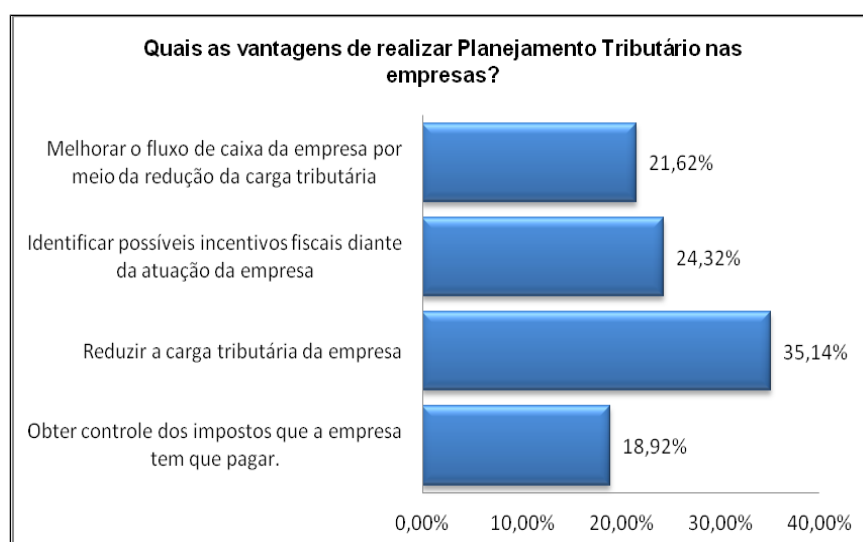


Gráfico 1: Respostas da pergunta 1 do questionário

Fonte: Dados de Pesquisa

Observa-se que no Gráfico 1 a maioria das respostas aponta que o planejamento tributário é vantajoso para redução da carga tributária da empresa, mas se for realizada uma análise crítica, os profissionais deveriam ter marcado todas as opções, pois o planejamento tributário auxilia em todos os itens propostos. Ressalta-se que foi disponibilizada uma opção em aberto para que os respondentes incluíssem outro item, no entanto, nenhum profissional marcou essa opção.

Controle de créditos de ICMS do ativo permanente (CIAP) em uma unidade de negócio em empresa situada em Nova Lima (MG) e a percepção dos profissionais contábeis sobre sua aplicação

A maior parte dos entrevistados pratica o planejamento tributário dentro das organizações que já trabalhou. Somente 6% disse na pergunta nº 2 que não faz/fez planejamento tributário nas empresas onde trabalha/trabalhou, enquanto que 59% afirma que praticou em grande parte das empresas que trabalhou e 23% em todas as empresas.

Em se tratando de ICMS, a questão 3 verificou-se que 12% da amostra respondeu que não conhece as regras do crédito de ICMS, sendo representado apenas por graduandos. Os demais 88% dos respondentes informaram que conhecem as regras do CIAP.

No Gráfico 2, cerca de 5,88% dos entrevistados respondeu que não utiliza/utilizou o crédito de ICMS para nenhuma das empresas em que trabalha/trabalhou. Apenas 11,76% afirmam que utilizam/utilizaram o CIAP em todas as empresas onde trabalharam.

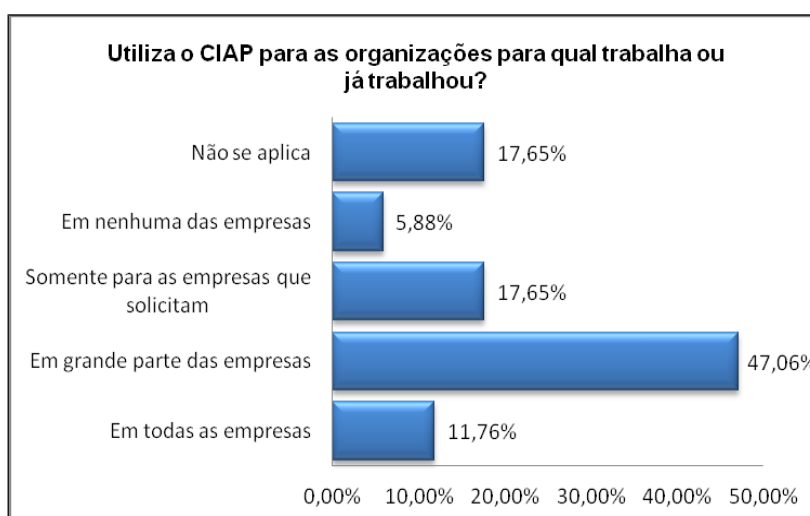


Gráfico 2: Respostas da pergunta 4 do questionário

Fonte: Dados de Pesquisa

Dentre aqueles respondentes que escolheram a opção 'não se aplica', entende-se que dentro do escopo de trabalho, não se aplicaria tal atividade. Cerca de 47% da amostra afirmou que utiliza o CIAP em grande parte das empresas que trabalhou, admitindo que não o aplicou em uma parcela.

Analisando o Gráfico 3, 59% dos respondentes informou que já trabalhou em uma empresa que tinha direito ao CIAP, mas não utilizou este benefício. Destes, 50% tem mais de 9 anos de experiência no mercado e trabalham em escritório de contabilidade, o que chama a atenção para duas possibilidades. A falta de comprometimento ético dos profissionais no que tange o atendimento ao cliente e também o despreparo de alguns profissionais.

Sugere-se ainda verificar se os profissionais estão dedicando parte do seu tempo ao aprimoramento profissional-acadêmico, visto que isso reflete diretamente em seu trabalho.

O motivo que foi respondido como sendo a principal causa de não utilização do CIAP por 47,06% dos entrevistados, conforme o Gráfico 4, foi a falta de conhecimento do objeto em questão, e por 29,41% da amostra, a falta de interesse por parte do cliente. Houve ainda 5,88% profissionais que responderam que não faz parte do escopo do contrato de serviços.

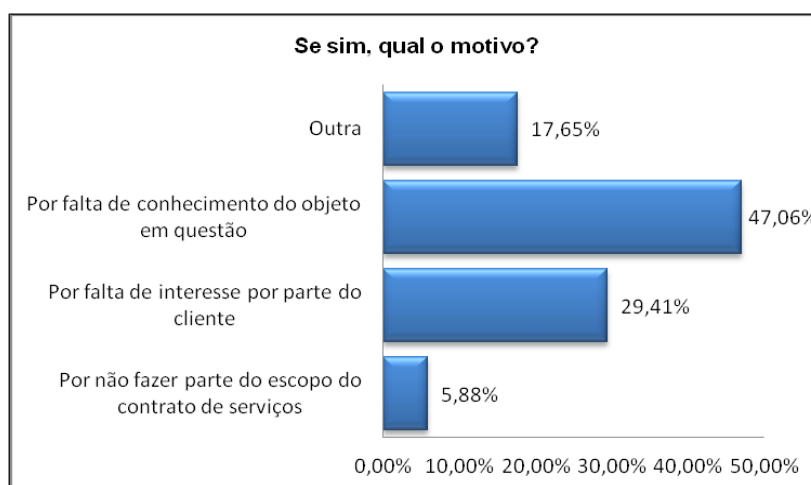


Gráfico 3: Respostas da pergunta 6 do questionário

Fonte: Dados de Pesquisa

Apesar de ser uma pequena amostra, esse resultado levanta questões conflitantes sobre a atuação destes profissionais de forma geral, visto que a maioria se encontra despreparado. Destaca-se que a falta de interesse do cliente e a limitação do escopo do contrato de serviços não deveriam ser motivos para não utilizar o

benefício do CIAP na empresa, pois o reconhecimento do crédito faz parte de uma obrigação fiscal acessória.

Volta à questão relativa ao comprometimento ético do profissional contábil, pois o profissional contábil deveria zelar pelo patrimônio do seu cliente, e não esclarecê-lo quanto aos seus direitos, é considerado infração à ética profissional.

Cerca de 18% dos respondentes marcaram a opção outros 'motivos', os quais identificaram-se as seguintes respostas:

- Falta de critérios que impossibilitou o registro adequado no momento do processamento;
- ERP utilizado ser ineficaz para este tipo de crédito de ICMS;
- Por dificuldade operacional;

As opções descritas pelos respondentes apresenta uma barreira operacional para o aproveitamento do crédito, no entanto, tal limitação deveria ser contornada no momento em que fosse identificado o problema, visto que o crédito deveria ser realizado buscando os interesses do cliente. A análise da entrevista apresenta informações importantes. Apesar da maioria dos profissionais afirmarem que conhecem o regulamento que trata do CIAP, observa-se que não há a utilização correta deste benefício.

Foi respondido também por grande parte que não utilizam por não serem solicitados, mas se os profissionais, principalmente os bacharéis, têm conhecimento sobre a questão, qual será o motivo de não o aplicarem junto as suas empresas e seus clientes? Faz-se necessário um estudo mais profundo com uma amostra maior para se entender o real cerne da questão.

5. CONCLUSÃO

O objetivo geral desta pesquisa foi analisar o impacto do controle de crédito do ICMS na aquisição dos ativos permanentes dentro de uma unidade de negócio de empresa situada em Nova Lima-MG. Após a análise dos dados, apresentou-se um montante de R\$ 1.838.351,30 que a unidade de negócio conseguiu se beneficiar com o controle de suas classificações fiscais que conseqüentemente o controle das notas fiscais relativas à entrada dos seus ativos permanentes.

A partir da análise dos dados foram identificados créditos de ICMS que a unidade de negócio da empresa estudo de caso tem direito e depois foi realizado um comparativo entre o primeiro semestre de 2012 e o segundo semestre de 2011. Considerando que o controle de CIAP não era feito em 2011 e que algumas notas em 2012 não conseguiram ser reclassificadas, obteve-se um montante de R\$ 1.339.477,54 de CIAP não aproveitado dentro da unidade de negócio.

O impacto do controle do CIAP neste estudo foi apresentado com dados numéricos e mostra que a unidade de negócio deixará de gastar R\$ 1.838.351,30 com ICMS. É importante deixar claro que este é o valor apurado somente do ICMS das notas que foram reclassificadas, o montante que a unidade de negócio aproveita de ICMS é maior que o valor apresentado, mas o estudo ficou voltado somente ao controle das notas que eram relativas a ativo imobilizado, mas por qualquer motivo, não estava classificada de forma correta.

A unidade de negócio da empresa estudo de caso apresentou economia de recursos financeiros a partir do momento em que iniciou o estudo da classificação das notas fiscais.

Como a unidade de negócio da empresa estudo de caso passou a aproveitar dos créditos de ICMS, a mesma terá que desembolsar menos com impostos e poderá ter mais recursos nas mãos da Gestão Econômica para atuar no objetivo final que é a entrega da unidade de negócios em funcionamento para a empresa estudo de caso.

Paralelamente ao estudo, foi aplicado um questionário para os profissionais contábeis, entre técnicos, graduandos e bacharéis a respeito de planejamento tributário e CIAP. O estudo foi aplicado em uma amostra reduzida, mas aponta que a maior parte dos profissionais que responderam ao questionário conhecem as regras do CIAP, mas não o aplicam, segundo as respostas por falta de interesse dos clientes. Isso não deveria acontecer, pois mesmo que o crédito seja um direito (ativo), o seu reconhecimento é uma obrigação acessória. Além disso, cabe ao profissional zelar pela saúde financeira dos seus clientes.

O ponto forte do artigo foi evidenciado pela prática da contabilidade tributária que é de difícil aplicação justamente por existirem leis complexas e de pouco entendimento entre os profissionais. A pesquisa mostrou que 59% dos entrevistados já trabalham

em empresas que apuraram erroneamente o ICMS advindo do imobilizado. Nesse sentido, abre-se espaço para profissionais do direito que compreendem leis mais que os próprios contadores.

REFERÊNCIAS

Andrade, M. M de. *Introdução à metodologia do trabalho científico: elaboração de trabalho na graduação*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010. x, 176 p.

Beuren, I. M. et al. (organizadora e colaboradora). *Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade – Teoria e Prática*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

Borges, H. B. *Manual de procedimentos tributários: IPI, ICMS e ISS : guia prático do gerente, consultor e analista tributário das empresas*. 3. ed. rev. , atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2009. xxxiv, 369 p.

_____. *Gerência de impostos: IPI, ICMS, ISS e IR*. 7. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2011a. xxxiii, 545 p.

_____. *Planejamento tributário: IPI, ICMS, ISS e IR*. 11. ed. rev. , atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2011b. xl, 429 p.

Brasil. Constituição (1988). *Constituição: República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado Federal, 1988. 292p

_____. *Lei 6.404*. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, 1976.
Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm. Acesso em 20 mai. 2012.

_____. *Lei 11.638*. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Brasília, 2007. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11638.htm. Acesso em 20 set. 2012.

_____. *Lei 11.941* de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários. Brasília, 2009. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/11941.htm. Acesso em 20 mai. 2012.

Chaves, F. C. *Planejamento Tributário na Prática – Gestão Tributária Aplicada*. 2 ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2010, 224p.

Cruz, C.; Ribeiro, U. *Metodologia científica: teoria e prática*. 2. ed. Rio de Janeiro: Axcel Books, c2004. xvi, 324p.

- Eisenhardt, K. M. Building theory from case study research. *Academy of Management Review*, v. 14, n. 4, p. 532-550, 1989.
- Giambiani, F. 18 anos de política fiscal no Brasil: 1991-2008. *Economia Aplicada*, São Paulo, V. 12, nº 4, p. 535-580. Out-Dez, 2008.
- Ichihara, Y. *Direito tributário: atualizado de acordo com as emendas constitucionais nºs 3, de 17-3-93...* 11. ed. São Paulo: Atlas, 2002. 321p.
- Machado, H. B. *Carga Tributária e Transparência*. 2005. Disponível em: < <http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/bd000003.pdf> > Acesso em 15 abr. 2004.
- Matins, G. A.; Theophilo, C. R. *Metodologia da Investigação científica para as ciências sociais aplicadas*. 2ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- Medauar, O. (Org.). *Coletânea de legislação administrativa; Constituição Federal*. 12. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. 1453 p.
- Minas Gerais. *Livro Registro de Apuração do ICMS*. Disponível em: < http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/files/registro_de_apuracao_do_icms_mod_9.pdf >. Acesso em: 10 fev. 2012.
- _____. *RICMS 2002: Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação*. Secretaria de Estado de Fazenda, Belo Horizonte, 2002. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ricms/sumario2002.htm. Acesso em: 10 fev. 2012.
- Pereira, J. M. *Manual de metodologia da pesquisa científica*. São Paulo: Atlas, 2010. x, 151 p.
- Pereira, R. A. C.; Ferreira, P. C. Avaliação dos impactos macro-econômicos e de bem-estar da reforma tributária no Brasil. *Revista Brasileira de Economia (RBE)*, Rio de Janeiro, v. 64, nº 2, p. 191-208. Abr-Jun, 2010.
- Sabbag, E. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo. Editora Saraiva, 2012, 1158p.