

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS - ASPECTOS DO REGISTRO CONTÁBIL.**Siqueira, E.C.¹, Antunes, M.A.²**emidiocarlos@gmail.com, profdora5@hotmail.com

Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas e Comunicação, Curso de Ciências Contábeis, Univap
Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Paraíba
Av: Shishima Hifumi, 2.911 – Urbanova, + 55 12 3947 1000, Fax + 55 12 3947 9999
São José dos Campos – São Paulo.

Resumo- A substituição Tributária é um regime de tributação utilizada pelo Estado do S. Paulo onde a responsabilidade pelo recolhimento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) devido nas operações de venda de mercadorias ou prestação de serviços é atribuída ao contribuinte substituto, diferente daquele que pratica o fato gerador. Em termos práticos é a alteração da responsabilidade do recolhimento do ICMS, equivale ao termo retenção ou até “tributação monofásica”. Este trabalho tem por objetivo fazer um estudo sobre a substituição tributária e forma correta do registro contábil a ser feito no momento em que este evento ocorre. Ao executar este procedimento contábil, deverão ser feitos registros em contas distintas observando a natureza contábil do valor recolhido e suas implicações no Patrimônio da Empresa. O imposto normal será considerado uma despesa própria do contribuinte substituto, enquanto o imposto de substituição tributária é uma despesa de terceiro, contribuinte substituído. A Contabilidade registrará os atos e fatos que envolverão este procedimento contábil-fiscal respeitando os Princípios Contábeis e legislação vigente.

Palavras-chave: Substituição Tributária do ICMS, Registros Contábeis e Lançamentos.

Área do Conhecimento: Contabilidade

Introdução

O ICMS é um imposto de competência estadual e distrital, plurifásico e na maioria das vezes não-cumulativo, onde a legislação proíbe sua incidência sobre produto final em montante superior ao resultante da somatória dos valores efetivamente recolhidos em cada etapa do processo circulatório.

O art. 150 da Constituição Federal (CF), § 7º é bastante claro: “A lei poderá atribuir ao sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento do imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”.

Consta nesta legislação duas modalidades de contribuintes, sendo eles Contribuinte Substituto, aquele eleito para efetuar a retenção e recolhimento do ICMS e o Contribuinte Substituído, aquele que nas operações antecedentes ou concomitantes é beneficiado pelo deferimento do imposto a ser pago.

Essa responsabilidade aqui citada poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações, seja antecedente ou concomitante.

Antecedente onde o fato gerador já ocorreu ou teve início, esta mais conhecida por substituição

para trás. Já a subsequente o fato gerador ainda vai ocorrer, ela é conhecida por substituição para frente. Sendo inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas internas e interestaduais das operações que destinam bens e serviços ao consumidor final localizado em outro Estado que seja contribuinte do imposto.

Desta forma, o Estado de São Paulo a partir da Lei Complementar 87/96 que diz: “A Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que o contribuinte assumirá a condição de substituto tributário.” adota a substituição tributária do ICMS nas operações de venda de mercadorias e serviços.

Na substituição Tributária a atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens e serviços previstos em lei de cada Estado. O imposto a ser pago é resultante da diferença entre o valor da aplicação da alíquota correspondente para operações internas sobre a respectiva base de cálculo deduzindo o valor do imposto devido pela operação ou prestação do próprio do substituto.

O registro contábil desta operação deve ser detalhado em contas distintas, de acordo com a característica de cada operação que originou o imposto próprio e ou imposto de substituição tributária. Isso para que seus valores possam ser

identificados e os lançamentos a serem realizados representem devidamente os valores pagos e recolhidos conforme suas naturezas contábeis.

Embora os valores referentes ao ICMS sobre vendas sejam apresentados na Demonstração de Resultados, os valores resultantes da substituição tributária serão destacados em virtude da sua própria natureza tributária.

Metodologia

O presente trabalho utiliza-se de pesquisas onde se buscou conceitos sobre Substituição Tributária, Legislação e seu respectivo registro contábil, utilizando-se de livros de Contabilidade e Direito Tributário, Revistas Especializadas e Sites de autores que relatam e tratam dos aspectos e formas do registrar o ICMS a pagar e o ICMS substituição tributária, no qual são praticados por inúmeros Estados brasileiros.

Enfatiza a contabilização do tributo ICMS normal, ou próprio, que é denominado ICMS a Pagar e o ICMS decorrente da Substituição Tributária que pode ser denominado como ICMS a Recolher.

Contabilidade Tributária

Contabilidade Tributária é a expressão utilizada para designar o conjunto de ações e procedimentos visando apurar e conciliar a geração de tributos de uma entidade. Também chamada de "Contabilidade Fiscal".

A escrituração contábil regular propicia informações importantes para a apuração de tributos. Daí dizer-se que a contabilidade presta-se a cálculos diversos nesta apuração.

Desta forma, é imprescindível aos contribuintes manterem estreito controle sobre sua situação patrimonial, já que informações incorretas podem gerar distorções na apuração dos tributos devidos, nas análises de demonstrações financeiras e contábeis além de sujeitar a instituição a receber autuações fiscais que afetariam seus resultados planejados.

Legislação Tributária

De acordo com o Art. 96, do Código Tributário Nacional (CTN) que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios, a expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Substituição Tributária

Substituição Tributária pode ser conceituada como sendo o regime pelo qual a responsabilidade pelo tributo, no caso aqui citado o ICMS, devido em relação às operações ou prestações de serviços que é atribuída a outro contribuinte, sendo antecipado ou diferido o recolhimento deste tributo. Em termos práticos é a alteração do responsável pelo recolhimento do ICMS

A Substituição Tributária é um instituto criado e implementado pelas Unidades da Federação antes do advento da atual Constituição Federal, por intermédio de legislação infraconstitucional, ou seja, de Convênios e Protocolos celebrados entre os secretários de fazenda estaduais.

Conforme Pêgas (2006), a substituição tributária foi regulamentada inicialmente pela Lei Complementar nº 44/83, que atribui ao produtor ou industrial, em relação ao imposto devido pelos comerciantes atacadistas e varejistas, a condição de contribuinte responsável pelo cálculo e repasse do imposto ao estado.

Durante muito tempo, a sua constitucionalidade e legitimidade foram argüidas em juízo pelos contribuintes, sob a alegação de falta de previsão constitucional e de lei complementar para a sua implementação. Em face da eficiência desse instituto, uma vez que a sua aplicação fez diminuir a evasão fiscal e facilitou a fiscalização, à atual Constituição Federal.

De acordo com Pêgas (2006), a substituição tributária foi definitivamente incorporada ao sistema tributária nacional através da Emenda Constitucional nº 3/93, que acrescentou o parágrafo 7º ao artigo 150 da Constituição de 1988. Preliminarmente, cabe observar que a cobrança antecipada do ICMS, no Regime de Substituição Tributária, implica várias alternativas contábeis de registro, havendo algumas mais complexas e outras mais simples.

O sistema de substituição tributária tem o escopo de modificar a característica do ICMS, de um imposto plurifásico, em um imposto monofásico, facilitando sua fiscalização e simplificando sua arrecadação, uma vez que a sua exigibilidade recai apenas em uma pessoa, o contribuinte substituto.

Em termos contábeis, os registros das operações com substituição tributária não devem deixar de observar os elementos descritores da regra-matriz de incidência do ICMS de modo compatível com os princípios fundamentais de contabilidade.

Conforme os artigos 6º e 9º da Resolução CFC nº 750/1993 é especialmente necessário identificar o "critério temporal" da hipótese de incidência tributária, ou, em outras palavras, o momento de ocorrência do fato gerador do imposto em

consonância com os princípios contábeis da "Oportunidade" e da "Competência".

A mercadoria submetida ao regime de substituição tributária em operação interestadual terá a Margem de Valor Agregado - MVA estabelecida em Convênio ou Protocolo e de acordo com mercado atual, para correta apuração do tributo a recolher, o que não ocorre com o imposto normal.

E Substituição Tributária pode ser classificada em dois tipos, "substituição tributária para frente" e a "substituição tributária para trás".

A primeira significa uma antecipação do fato gerador, numa espécie de fato gerador presumido, porém se valendo do conceito que será citado adiante com relação à Margem de Valor Agregado - MVA.

Já a segunda, diz respeito ao diferimento, que é, na realidade, uma postergação do momento do recolhimento do tributo (o oposto, portanto da forma tradicional), que pode vir a se concretizar em longínqua etapa.

De acordo com Pêgas (2006), para se obter o valor referente ao ICMS próprio, a pagar, aplica-se a alíquota conforme lei estadual, admitindo que a empresa não possua crédito de imposto. Este valor é devido, não há dúvida, pois existiu o fato gerador.

O ICMS de substituição tributária, a Recolher, é calculado a Margem de Valor Agregado, acrescentando-a ao valor de venda da mercadoria para que tenha uma margem de lucro definida em Lei para fins de substituição tributária, assim obtendo a base de cálculo correta para aplicação da alíquota. Contudo será extraído o valor do ICMS próprio e então obterá o ICMS devido como substituição tributária.

A margem de valor agregado será determinada com base em preços usualmente praticados no mercado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.

Contabilidade

Conforme Ludicibus (2000), de forma pragmática, a Contabilidade é a ciência que estuda e pratica as funções de orientação, controle e registro dos atos e fatos de uma administração econômica, servindo como ferramenta para o gerenciamento da evolução do patrimônio de uma entidade e, principalmente, para a prestação de contas entre os sócios e demais usuários, entre os quais se destacam as autoridades responsáveis pela arrecadação dos tributos de uma nação ou região.

O I Congresso Brasileiro de Contabilidade, realizado em setembro de 1924, aprovou a primeira definição oficial de contabilidade no Brasil, dispondo o seguinte: "*Contabilidade é a ciência que estuda e pratica as funções de orientação, controle e registro relativo aos atos e fatos da administração econômica*".

Por sua vez, D'Auria (1962), assim define a contabilidade: "... a ciência que estuda, registra e controla o patrimônio e as mutações que nele operam os atos e fatos administrativos, demonstrando no final de cada exercício social o resultado obtido e a situação econômico-financeira da entidade", afirma ainda que "a contabilidade tradicional é um sistema de informações e avaliação, destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira física e de produtividade, decorrentes dos fatos e atos jurídicos praticados pela empresa".

Registro Contábil

As Entidades devem manter um sistema de escrituração uniforme dos seus atos e fatos administrativos e financeiros que atendam às normas contábeis e legislação vigente. Cada atividade de uma entidade necessita de uma análise e um tipo de registro contábil, respeitando sua natureza e impacto no Patrimônio da Empresa.

O registro contábil da substituição tributária respeitará os princípios contábeis, a essência do fato contábil e Plano de Contas da entidade que deverá ser adequado às características e especificidade da substituição tributária.

Os registros contábeis abaixo apresentados serão exemplificações da forma de contabilização que deverá ser adotada para atender a legislação vigente, ressaltando que os lançamentos passarão a ser conforme suas operações de compra e venda para cada contribuinte, substituído e substituto.

Tabela 1: Contabilização Substituto.

Lançamentos:
I - Pelo registro da receita de vendas: D - Clientes/Caixa/Banco (Ativo Circulante) C - Receita de Vendas (Resultado)
II - Pelo valor do ICMS cobrado no Regime de Substituição Tributária: D - ICMS Substituição Tributária (Resultado) C - ICMS a recolher (Passivo Circulante)
III - Pelo valor do ICMS (próprio) destacado na Nota Fiscal: D - ICMS sobre Vendas (Resultado) C - ICMS a pagar (Passivo Circulante)

Fonte: Manual de Contabilidade Tributária, Pêgas.

Tabela 2: Demonstração do Resultado Substituto.

Faturamento Bruto
(-) ICMS Substituição Tributária
(=) Receita Bruta de Vendas
(-) ICMS Sobre Vendas
(=) Receita Líquida de Vendas
(-) Custo dos Produtos Vendidos

Fonte: Manual de Contabilidade Tributária, Pêgas.

Tabela 3: Contabilização Substituído.

Lançamentos:
I - Pela compra: D - Mercadorias/Estoques (Ativo Circulante) C - Banco/Caixa (Ativo Circulante) ou Fornecedores (Passivo Circulante)
II - Pela venda: D - Caixa/Banco/Clientes (Ativo Circulante) C - Receita Bruta de Vendas (Resultado)

Fonte: Manual de Contabilidade Tributária, Pêgas.

Tabela 4: Demonstração do resultado Substituído.

Receita Bruta de Vendas
(-) ICMS Sobre Vendas = 0
(=) Receita Líquida de Vendas
(-) Custo das Mercadorias Vendidas
(=) Lucro Bruto

Fonte: Manual de Contabilidade Tributária, Pêgas.

Deve-se observar que o adquirente de produtos sujeitos ao Regime de Substituição Tributária não

faz jus ao crédito do ICMS, porquanto esse imposto já foi pago antecipadamente. Do mesmo modo, por ocasião da venda, também não será devida qualquer parcela a título desse imposto.

Caso exista alguma operação subsequente, a contabilização pela incidência do imposto deverá ocorrer da seguinte maneira.

Tabela 5: Contabilização subsequente ao Substituído.

Lançamentos.
I - Pela compra: D - Mercadorias/Estoques (Ativo Circulante) C - Banco (Ativo Circulante) ou Fornecedores (Passivo Circulante)
II - Pela venda: D - Caixa/Banco/Clientes (Ativo Circulante) C - Receita Bruta de Vendas (Resultado)

Fonte: Manual de Contabilidade Tributária, Pêgas.

Tabela 6: Demonstração do resultado subsequente ao Substituído.

Receita Bruta de Vendas
(-) ICMS Sobre Vendas = 0
(=) Receita Líquida de Vendas
(-) Custo das Mercadorias Vendidas
(=) Lucro Bruto

Fonte: Manual de Contabilidade Tributária, Pêgas.

Nesta fase, também, o adquirente de produtos sujeitos ao Regime de Substituição Tributária não faz jus ao crédito do ICMS, porquanto esse imposto já foi pago antecipadamente, além de ser um imposto "por dentro". Do mesmo modo, por ocasião da venda, também não será devida qualquer parcela a título desse imposto.

Não havendo valor a ser descontado da receita bruta de vendas, o ICMS sobre vendas será igual à zero, sendo demonstrado no resultado do período apenas para compor a estrutura da demonstração financeira e demonstrar que esta operação é subsequente a uma operação com substituição tributária.

Caso a legislação do ICMS estabeleça o direito ao crédito, na aquisição dos produtos sujeitos ao Regime de Substituição Tributária, pelo atacadista, distribuidor ou varejista, o valor relativo ao crédito do ICMS será deduzido do valor do custo das mercadorias - estoque, tendo como contrapartida a Conta de ICMS a Recuperar.

A contabilização incorreta, desse tributo, em conta contábil indevida poderá acarretar autuação Fiscal, e caso o tributo não seja repassado, ou

seja, pago a Fazenda Pública será constituído crime, por apropriação indébita deste valor, uma vez que o contribuinte substituto passou a ser o responsável por efetuar tal obrigação.

Discussão

A discussão neste trabalho enfoca as variáveis referentes ao registro contábil do ICMS, que devido à substituição tributária exige uma tratativa específica, sendo mais detalhada sua contabilização em relação ao imposto normal ou próprio, principalmente para fins de fiscalização e demonstrações dos resultados da Entidade.

Os valores contabilizados na conta de ICMS a Pagar representam uma obrigação do contribuinte e um direito do Ente Tributante de receber o crédito devido nas transações que são passivas de tal tributação. Esse registro contábil em conta Patrimonial terá como contrapartida um lançamento em conta de Resultado, que será destacado na Demonstração do Resultado do Exercício como dedução de receita de vendas bruta para obtenção da Receita Líquida.

O ICMS originário de Substituição Tributária deverá ser registrado em conta patrimonial ICMS a Recolher e apesar de também ser uma dedução sobre vendas não poderá ter seu registro efetuado em conta de resultado igual ao ICMS próprio, o ICMS sobre receita de vendas.

Este cujo fato gerador não ocorreu ou ainda não foi iniciado deverá ser contabilizado como uma dedução do Faturamento Bruto. Será classificado contabilmente como despesa ou custos do contribuinte substituído tornando o substituto responsável pelo recolhimento do imposto.

Na tributação normal do ICMS a alíquota aplicada é constante de uma tabela do Regulamento do ICMS - RICMS conforme Lei. Entretanto na apuração do ICMS de Substituição Tributária, a base de cálculo é acrescida a MVA em consonância com o mercado atual.

Com isto os registros contábeis exigirão extrema atenção, visto que suas denominações representam uma determinada ação ou fato contábil, devendo a contabilidade retratar de forma fidedigna o ato praticado pela entidade.

A responsabilidade fiscal do recolhimento do tributo é outro ponto relevante, pois sua sonegação será entendida como crime fiscal e a entidade autuada e penalizada.

Assim, distinguir os registros contábeis destas situações faz-se jus ao que determina a definição de Contabilidade em sua primeira citação de registrar os atos e fatos praticados pela administração econômica e financeira da instituição.

Atos e fatos estes representados sem qualquer alteração ou distorção de entendimento respeitando a especificidade de cada operação, os princípios contábeis e a essência do fato contábil de acordo com o Plano de Contas e sua respectiva classificação em contas patrimoniais e contas de resultados.

Conclusão

A substituição tributária possui a eficiência na arrecadação e com a legislação ao seu favor o Fisco optou por tributar o ICMS diretamente na fonte, ou seja, evitando sonegação em relação às operações posteriores. Esta será a tendência do fisco, visto o aumento significativo das mercadorias que estão sendo atualmente sujeitas a este regime de tributação.

Nota-se que para o fisco existe uma excelente vantagem, pois a substituição tributária auxilia contra a sonegação do tributo, diminuindo a evasão fiscal e facilitando a fiscalização, garantido com isto uma maior arrecadação. Devido ao montante retido estar destacado no Balanço em conta patrimonial como ICMS a Recolher, distinto do ICMS a Pagar e no Demonstrativo de Resultado do Período como ICMS substituição tributária e ICMS sobre vendas.

Com relação aos contribuintes, especialmente o substituto deve-se manter atenção redobrada para registrar os montantes referentes à tal imposto, já que apesar de serem nomeados com certa semelhança, existe uma especificação para cada valor, pois cada um tem sua base de cálculo e refere-se à um fato gerador.

E em se tratando de contribuinte substituído a contabilização passa a ser mais simplificada, porém não menos importante. O contribuinte substituído não poderá acrescentar o valor desse tributo na venda de seu produto já que o mesmo, apesar do fato gerador ocorrer ou ser iniciado neste momento, já foi recolhido pelo contribuinte substituto.

Então caso o contribuinte substituído acrescente o valor do tributo à sua mercadoria, estará cometendo um crime, pois não repassará tal valor ao Ente Federativo, devido tal ação ter sido realizada anteriormente. E então outro fato gerador terá ocorrido neste caso, crime.

Portanto os registros contábeis devidos das operações de uma entidade são extremamente importantes para o cumprimento da legislação vigente e continuidade da entidade. Com isso faz-se necessário a análise de cada ato e fato praticado por uma entidade para que seus registros sejam devidamente feitos.

Assim o contribuinte substituto deve registrar o valor de ICMS próprio em conta contábil denominada ICMS a Pagar, pois se trata de uma

despesa própria e o valor da substituição tributária na conta de ICMS a Recolher, sendo estas contas patrimoniais. Na contas de resultado também serão registrados separadamente, sendo uma conta ICMS substituição tributária e a outra ICMS sobre vendas.

O contribuinte substituto não necessitará registrar valores em contas patrimoniais. E na demonstração do resultado poderá demonstrar a conta de ICMS sobre vendas apenas para compor a estrutura do demonstrativo, a conta deverá apresentar saldo igual à zero. O mesmo ocorrerá com contribuintes subsequentes ao contribuinte substituído aqui apresentado e estes também não poderão fazer uso de créditos tributários.

Concluindo destaque a necessidade do constante conhecimento e análise do tema, uma vez que essa prática tributária tem uma tendência concretizada para o futuro fiscal da tributação brasileira.

Referências

Cassone, Vittorio. Direito Tributário, 16ª edição, 2004, Publicação Atlas.

D'AURIA, Francisco. Contabilidade Noções Preliminares. Nacional, 1962.

Fabretti, Laúdio Camargo. Contabilidade Tributária, 9ª edição, editora Atlas. Autor é contador (PUC-SP), advogado (USP), professor de Economia, Administração, Ciências Contábeis e Atuarias da PUC-SP e escola Superior de Advocacia da OAB-SP.

IUDÍCIBUS, Sérgio. Teoria da Contabilidade Atlas, 2000.

Oliveira, Luis Martins de; Chierigato, Renato; Perez Junior, José Hernandez; Gomes, Marliete Bezerra.

Pêgas, Paulo Henrique. Manual de Contabilidade Tributária. 4ª edição, Revista e ampliada, 2006, Publicação Livraria Freitas Bastos Editora S.A.

Viana, Matteus Neto, ICMS, A Lei Complementar N 87/96 Interpretada, Editora de Direito

Revista Tributária e de Finanças Publicas, ano 10, nº 45, julho-agosto de 2002, coordenação Djalma de Campos, Editora Revista dos Tribunais, paginas 255 a 284. "ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. TRANSFERENCIA DE CREDITOS AUTORIZADA POR PORTARIA. INCONSTITUCIONALIDADE. NULIDADE EX TUNC.CONSEQUENCIAS.", por: Ives Gandra da Silva Martins e Claudia Fonseca Morato Pavan

http://www.apet.org.br/artigos/ver.asp?art_id=557, acessado em 10/04/2011 às 18h55min.

http://arquivos.unama.br/professores/iuvb/AulasAnteriores/DireitoTributario/IMPOSTOS_EM_ESPECIE/IEDT_Aula02_Facultativa.pdf, acessado em 31/07/2011, às 21h52min.

<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=636>, acessado em 02/06/2011, às 21h19min.

<http://www.cfc.org.br/>, acessado em 06/02/2011 às 18h03min e acessado em 04/08/2011 às 20h46min.

<http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=curso16-114defelisao>, acessado em 02/06/2011, às 22h32min.

<http://www.fazenda.sp.gov.br/>, acessado em 23/01/2011 às 17h41min.

<http://www.fazenda.pr.gov.br/modules/noticias/article.php?storyid=131>, acessado em 23/01/2011 às 18h14min.

http://www.fiesp.com.br/sindical-juridica/pdf/cartilha_st_31_julho_2009.pdf, acessado em 16/01/2011 às 10h17min.

<http://www.jusbrasil.com.br/legislacao/anotada/2334167/art-96-do-codigo-tributario-nacional-lei-5172-66>, acessado em 24/04/2011, às 16h19min.

<http://www.netlegis.com.br/index.jsp?arquivo=detalhesDestaques.jsp&cod=988> acessado em 27/07/2011, às 17h58min.

<http://www.portaldecontabilidade.com.br/guia/contabilidadetributaria.htm>, acessado em 03/04/2011 às 18h40min.

http://www.portaltributario.com.br/noticias/substituicao_tributaria.htm, acessado em 03/04/2011, às 19h13min.

<http://www.planalto.gov.br/>, acessado em 07/05/2011 às 19h46min.

<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm> (CTN- Código Tributário Nacional), acessado em 31/07/2011 às 17h12in.

http://www.sesconms.org.br/not_ler.asp?codcat=3&codigo=111 acessado em 27/07/2011, às 17h20min.