

Planejamento tributário: um estudo de caso de uma empresa do ramo calçadista para identificar o regime tributário mais vantajoso

Tax planning: a case study of a footwear company to identify the most advantageous tax regime

Planificación tributaria: un estudio de caso de una empresa de calzado para identificar el régimen fiscal más ventajoso

Recebido: 17/09/2019 | Revisado: 24/09/2019 | Aceito: 26/09/2019 | Publicado: 04/10/2019

Delbra Cristina Alves

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7180-6648>

Faculdade de Nova Serrana, Brasil

E-mail: delbraalves@gmail.com

Rafael Carvalho Melo

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8986-4846>

Faculdade de Nova Serrana, Brasil

E-mail: rafael.carvalhomelo@outlook.com

Willian Antônio de Castro

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8742-9018>

Faculdade de Nova Serrana, Brasil

E-mail: willantonio.castro@gmail.com

Resumo

Diante de um cenário cada vez mais globalizado, com mudanças rápidas e significativas, principalmente no que se refere às legislações, e em um país como o Brasil com uma carga tributária elevada, as empresas buscam ferramentas que as auxiliem para torná-las competitivas no mercado. O planejamento tributário apresenta-se como uma ferramenta de grande importância para as organizações e este trabalho visa explicar sobre os regimes tributários mais utilizados no país, demonstrando quando deverá ser feito o enquadramento de cada um deles. Como o estudo baseia-se em dados reais, optou-se por fazer uma comparação entre os regimes Simples Nacional e Lucro Presumido e expor em qual deles a empresa terá um cenário mais benéfico. Foram analisados dados de uma Indústria Calçadista de Nova Serrana-MG nos anos de 2016, 2017 e no período de 01/01/2018 a 30/06/2018. A análise foi

através de documentos contábeis e outras ferramentas que se mostraram pertinentes, demonstrando o impacto dos impostos sobre o lucro da mesma e a importância dos incentivos fiscais. Diante da apuração dos resultados, constatou-se que a empresa objeto deste estudo de caso encontrou o Lucro Presumido como o regime tributário mais adequado. Tendo em vista que os incentivos fiscais – Regime Especial de Tributação concedido ao Setor Calçadista Mineiro, ligado diretamente ao ICMS e a Desoneração da Folha de Pagamento concedido por intermédio da Lei 12.546 de 14 de dezembro de 2011 ligado a CPRB – ambos para optantes do Lucro Presumido, hoje concedidos a empresas, poderão ser extintos, foi realizada uma comparação sem os mesmos, apresentando assim um resultado diferente em que o regime tributário do Simples Nacional apresenta uma situação mais favorável à empresa, caso não haja tais incentivos fiscais para o regime do Lucro Presumido.

Palavras-chave: Contabilidade Tributária. Simples Nacional. Lucro Presumido. Regimes tributários. Incentivos fiscais.

Abstract

In the face of a world that's becoming more and more globalized, with fast and meaningful changes, especially in regards to legislation, and in a country such as Brazil with a considerable tax burden, enterprises are looking for tools to boost their competitiveness in the market. Tax planning comes into scene as an important tool for enterprises and this project aims to explain the most commonly used tax regimes in Brazil, demonstrating when each must be used. Since this study is based on real data, an assessment between the *Simples Nacional* and *Inferred Profit* regimes was chosen to expose which one of these is more beneficial for the enterprise. Data from a Shoes Industry from Nova Serrana City were analyzed between the years of 2016, 2017 and the period from Jan 1st to Jun 30th of 2018, in which accounting documents and other relevant tools were used, demonstrating the impacts of taxes over said industry and the importance of tax benefits. Considering the results, we concluded the company analyzed in this case study was in fact in already under the most beneficial tax regime, which was the *Presumed Profit*. In view of fiscal benefits conceded to the enterprise today could be extinct, it was made a comparison without the aforementioned benefits, which presented a different result. These benefits include a *Special Regime of taxation* conceded to the Shoes Manufacturers of Minas Gerais State, linked directly to ICMS and Payroll Exemption, conceded though the Law 12.546, of Dec 14th 2011, linked to *CPRB*, both to *Presumed Profit* adherers. In this case, without such tax benefits for the *Presumed*

Profit Regime, the *Simples Nacional* tax regime presents a more favorable scenario for the enterprise.

Keywords: Tax accounting. *Simples Nacional* tax regime. Presumed Profit. Tax regimes. Tax benefits.

Resumen

Enfrentados a un escenario cada vez más globalizado, con cambios rápidos y significativos, especialmente en términos de legislación, y en un país como Brasil con una alta carga impositiva, las empresas están buscando herramientas que les ayuden a ser competitivas en el mercado. . La planificación fiscal se presenta como una herramienta de gran importancia para las organizaciones y este trabajo tiene como objetivo explicar sobre los regímenes fiscales más utilizados en el país, demostrando cuándo debe enmarcarse cada uno de ellos. Como el estudio se basa en datos reales, se decidió hacer una comparación entre los esquemas National Simple y Presumed Profit y mostrar en cuál de ellos la compañía tendrá el escenario más beneficioso. Los datos de una industria del calzado de Nova Serrana-MG se analizaron en 2016, 2017 y del 01/01/2018 al 30/06/2018. El análisis se realizó a través de documentos contables y otras herramientas relevantes, demostrando el impacto de los impuestos sobre las ganancias y la importancia de los incentivos fiscales. Dados los resultados, se descubrió que la empresa objeto de este estudio de caso consideraba que la ganancia presunta era el régimen fiscal más apropiado. Dado que los incentivos fiscales - Régimen fiscal especial otorgado al sector del calzado de Minas Gerais, vinculado directamente al ICMS y la exención de nómina otorgada a través de la Ley 12.546 del 14 de diciembre de 2011, vinculada a CPRB - ambos para titulares de opciones de ganancias Supuestamente, ahora otorgado a las empresas, puede extinguirse, se hizo una comparación sin ellas, presentando así un resultado diferente en el que el régimen fiscal de Simples Nacional presenta una situación más favorable para la empresa, si no existen tales incentivos fiscales para el régimen de Beneficio presunto.

Palabras clave: Contabilidad fiscal. Simples Nacional. Beneficio presunto. Regímenes fiscales. Incentivos fiscales.

1. Introdução

A concorrência crescente e o atual cenário econômico brasileiro têm levado empresários a recorrerem a diversos mecanismos existentes para manter-se no mercado. O Brasil possui um sistema tributário altamente complexo e encontra-se entre os 12 países com

maior carga tributária do mundo segundo dados da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) de 2016, acarretando assim uma imensa mortalidade precoce das médias e pequenas empresas.

Conforme dados da Receita Federal do Brasil e da OCDE de 2016, o Brasil possui uma carga tributária equivalente a países desenvolvidos como Reino Unido e Nova Zelândia, sendo líder no quesito pagamento de tributos quando comparado aos países da América Latina e Caribe. Em 2016 a carga tributária brasileira apurou um aumento pelo segundo ano consecutivo, atingindo o patamar de 32,38% do Produto Interno Bruto (PIB).

A forte concorrência em todos os setores da economia brasileira leva as empresas a buscarem um diferencial competitivo, a fim de que se mantenham ativas no mercado. Sendo assim, a implantação de ferramentas gerenciais e contábeis como o planejamento tributário, pode ser uma solução. Mediante a elevada carga tributária, entende-se que o planejamento tributário se mostra como uma ferramenta fundamental da gestão empresarial, visando à diminuição de desembolso financeiro. Em face disso, ao referir à arrecadação de tributos através de meios lícitos, é preciso analisar o regime tributário que se apresenta mais vantajoso para determinada empresa, visando assim a sua recolocação de forma competitiva no mercado.

Este estudo tem a finalidade de apresentar conceitos relacionados ao planejamento tributário, bem como a sua importância, comparando entre os regimes tributários Simples Nacional e Lucro Presumido, o menos oneroso para a empresa em estudo.

Esta pesquisa justifica-se não somente pela carga tributária elevada devendo pontuar também a complexidade do Sistema Tributário Brasileiro, onde verificamos alíquotas que variam para cada estado como o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), e tributos que incidem em cascata como o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Tais tributos dificultam não só a vida do consumidor final, como também do empresário e do investidor internacional que, muitas vezes, desiste de empreender ou investir por não entender esses tributos.

O desafio de empreender em um país emergente se intensifica a cada dia com a rápida transformação econômica e política, incluso nesse cenário está o sistema de tributação nacional. É possível reduzir a carga tributária das empresas a partir de um planejamento tributário operacional que envolve a escolha do regime tributário e procedimentos contábeis mais adequados.

O assunto, apesar de amplamente discutido, se mostra atemporal e de grande significância não somente no âmbito contábil, mas também no empreendimento que será estudado, onde o Planejamento Tributário não parte apenas da escolha do regime tributário.

No âmbito social, além de visar a redução de tributos, o planejamento tributário trata-se de uma ferramenta de muito valor para tomada de decisões dos gestores, podendo ser utilizado também para levantamento de projeções de análises futuras buscando expandir as empresas além de ser utilizado como prevenção de falência, aderindo a um regime mais vantajoso.

No contexto acadêmico e profissional o referido estudo, tem caráter de agregar conhecimento para trabalhos futuros, além de colocar em prática os contextos estudados em aula, onde o tema discutido chama muito a atenção dos autores, devido a importância da escolha do regime tributário correto para determinada empresa. Portanto, esta pesquisa limita-se a empresa objeto de estudo devido as informações coletadas e as particularidades de cada empresa, a pesquisa limita-se também ao período abordado para apuração dos resultados, uma vez que a legislação tributária do Brasil ocorre alterações constantemente obrigando assim a fazer uma nova análise quando necessário.

Portanto, o objetivo deste trabalho é comparar entre os regimes tributários Simples Nacional e Lucro Presumido, qual o menos oneroso para a empresa objeto de estudo após as mudanças das legislações de 2018.

2. Metodologia

Neste estudo, as formas de abordagem apresentadas foram qualitativas, na qual os autores discorreram sobre os principais regimes tributários e suas peculiaridades e também quantitativa, pois apresentaram demonstrativos e resultados obtidos na empresa estudada.

Na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado. A abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último. (BEUREN *et al.*, 2010, p. 92).

Para Marconi e Lakatos (2011, p. 286) “a amostragem no método quantitativo, reduz as amostras, sintetizando os dados de forma numérica, tabulando-os”.

Diferente da pesquisa qualitativa, a abordagem quantitativa caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados. Esse procedimento não é tão profundo na busca do conhecimento da realidade dos fenômenos, uma vez que se preocupa com o comportamento geral dos acontecimentos. (Beuren *et al.*, 2010, p. 92).

Através de extensa exploração sobre uma única empresa onde se espera obter o conhecimento no seu caráter unitário considerando a unidade como um todo, o trabalho se caracteriza por estudo de caso.

Nas palavras de Beuren *et al.* (2010, p. 84) “esse estudo é preferido pelos pesquisadores que desejam aprofundar seus conhecimentos a respeito de determinado caso específico”.

Os métodos proporcionaram uma pesquisa de natureza aplicada e a empresa objeto de estudo poderá utilizar as informações encontradas. O objetivo da pesquisa apresenta-se como explicativa e também se enquadra como bibliográfica, visto que a utilização de publicações de autores consagrados na área de contabilidade tributária se torna imprescindível.

Por se tratar do estudo de determinada empresa, a amostra foi intencional e utilizou documentos contábeis como: relatórios de faturamento, balancetes de verificação, demonstrações de resultado, livros fiscais entre outros. Houve uma coleta de dados com proprietário e contador por meio de um roteiro de entrevista, a fim de encontrar informações não descritas nos demonstrativos contábeis. As informações coletadas foram inseridas através de ferramentas como Excel, utilizando-se de gráficos para melhor visualização.

A empresa estudada reserva-se no direito de manter sua identidade em sigilo, portanto é tratada como “Empresa X”.

3. Contabilidade Tributária

Segundo Fabretti (2009), contabilidade tributária consiste em um planejamento tributário adequado fazendo-se necessário conhecer a legislação tributária vigente e exatidão nas informações demonstradas em relatórios contábeis apresentando de forma eficaz os dados das contas patrimoniais e de resultados.

“Esse ramo da Contabilidade tem por objetivo o controle e o planejamento dos tributos gerados pelas operações e resultados empresariais, além da realização de análises a todas as implicações tributárias de cada transação relevante”. (Oliveira, 2009, p. 3).

Fabretti (2009, p. 5) conceitua a Contabilidade Tributária como “o ramo da contabilidade que tem por objetivo aplicar na prática conceitos, princípios e normas básicas da contabilidade e da legislação tributária, de forma simultânea e adequada”.

4. Planejamento tributário e sua importância

A Contabilidade tem como ciência, estudar e controlar fatos que podem afetar as situações patrimoniais, financeiras, econômicas e administrativas de uma entidade através de procedimentos legais.

A redução de custos se torna uma necessidade primordial para todas as empresas brasileiras devido à alta competitividade do mercado atual. Tal redução se impõe de forma enfática, quando se trata de custos tributários. Para isso exige das empresas a presença de um gestor para analisar, estudar os procedimentos mais pertinentes a serem adotados para determinada empresa.

“O estudo feito previamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas, denomina-se Planejamento Tributário” (Fabretti, 2009, p. 8).

O planejamento tributário é um fator de suma importância para o controle e crescimento, pois de forma lícita busca processos a serem adotados nas empresas de acordo com sua atividade com intuito de reduzir sua carga tributária e os custos operacionais, de maneira automática.

O planejamento tributário operacional trata de procedimentos que buscam identificar as consequências tributárias de uma determinada decisão. Desta forma se faz a mais coesa adequação, através da escolha do regime tributário, reduzindo assim o ônus dos tributos e procedimentos operacionais contábeis que viabilizam também a redução dos custos.

Para Oliveira (2009), planejamento tributário está relacionado a métodos prescritos em normas ou pelo costume, sendo assim procedimentos para contabilizar determinadas operações e transações sem alterar sua essência conforme a lei.

Para que o processo de planejamento tributário operacional ocorra de forma adequada, se faz necessário tomar conhecimento dos procedimentos básicos já aplicados pelas organizações empresariais e não apenas tomar decisões através de ideias criativas.

Segundo Oliveira (2009, p. 206) “O planejador ou gestor tributário deve ter em mente que o elemento diferenciador não é a informação, mas, sim, a capacidade de transformá-la em conhecimento”.

Com a economia, cada dia mais globalizada e competitiva, a necessidade das empresas em encontrar meios, dentro da legislação vigente, para a diminuição dos custos tributários se tornou uma questão de sobrevivência.

Diante da complexidade da legislação tributária brasileira, discute-se a modificação do sistema tributário para tornar mais simples o seu entendimento, facilitando também os cálculos. Enquanto isso não acontece, as empresas juntamente dos profissionais contábeis, procuram meios para reduzir o ônus tributário sem que dessa forma venha praticar ato ilícito.

O profissional contábil precisa identificar as peculiaridades de cada empresa e enquadrá-la de forma correta, assim estará, sem sombra de dúvida, colaborando para sua permanência no mercado por muito mais tempo, visto que além da carga tributária elevada, as empresas precisam competir com aquelas que vivem na informalidade.

Não existe uma fórmula pronta, é necessário que se analise cada caso especificamente para que o planejamento tributário possa ser bem elaborado e se tornar um diferencial competitivo, o que certamente pode acontecer, principalmente quando usado como ferramenta para controlar e equilibrar os custos tributários.

Na busca em proteger a sua sobrevivência no mercado, alguns gestores buscam caminhos alternativos para redução de custos e acabam praticando a evasão fiscal, ou seja, conseguir através de meios ilícitos a redução da carga tributária. Essa prática é configurada como crime de sonegação fiscal de acordo com a Lei nº 8.137/90. Em contrapartida há que se falar da elisão fiscal que ao contrário da evasão fiscal, caracteriza-se pelos meios lícitos de práticas que podem levar a redução da carga tributária.

5. Elisão, evasão e elusão fiscal

O contribuinte busca sempre proteger sua sobrevivência no mercado com base em redução de custos, realizando planejamento tributário ou praticando o ato de sonegar.

Para escapar do tributo o contribuinte busca por caminhos alternativos. A elisão fiscal juntamente com a evasão fiscal são fenômenos que convivem com a figura do tributo, pois o pagamento de uma menor carga tributária é uma necessidade constante da sociedade.

Elisão fiscal configura-se por um planejamento através de adoção de métodos que visam reduzir a carga tributária ou postergar o fato gerador de determinada obrigação no alcance da norma tributária, através de meios lícitos evitando assim uma tributação desfavorável e onerosa.

Dessa forma a elisão fiscal pressupõe a licitude de comportamento do contribuinte que objetive identificar as consequências fiscais de uma decisão, resultando em uma economia de tributos, haja vista que, dentro do direito de se auto organizar, está inserida a liberdade do contribuinte organizar seus negócios do modo menos oneroso sob o aspecto fiscal (Oliveira, 2009, p.193).

Fica explícito que a elisão fiscal é uma economia legal através de procedimentos lícitos, realizado por um gestor em prol do contribuinte antes da ocorrência da obrigação tributária, sendo ela o fato gerador com o objetivo de reduzir, postergar ou eliminar o montante devido da obrigação tributária dentro das normas legais.

Para Fabretti (2009, p. 9), “O planejamento tributário preventivo (antes da ocorrência do fato gerador do tributo) produz a elisão fiscal, ou seja, a redução da carga tributária dentro da legalidade”.

A evasão fiscal busca através de métodos ilícitos esquivar-se do pagamento de tributos podendo ser denominada também por sonegação. Além de ser um grande problema para as administrações tributárias são práticas que colocam as ações de políticas econômicas tributárias em risco.

Segundo Fabretti (2009, p. 134), “a evasão fiscal, ao contrário da elisão, consiste em prática contrária à lei. Geralmente, é cometida após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, objetivando reduzi-la ou ocultá-la”.

A situação de desrespeito (inadimplemento ou recolhimento a menor) gera a sanção pelo ato ilícito: a tomada coercitiva do valor monetário do tributo pelo Estado. A evasão fiscal pode ser conceituada como toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de obrigação tributária. (Oliveira, 2009, p.192).

Devido à estrutura econômica do país, proporcionando diversos incentivos à sonegação e, em muitos casos a aceitação da própria sociedade deste comportamento, torna-se para os entes federados uma tarefa complicada em fazer com que os contribuintes arrecadem os seus tributos de forma correta, mesmo que um dos objetivos principais das autoridades seja controlar e evitar a evasão fiscal.

Segundo Oliveira 2009, a elusão tributária consiste por parte do contribuinte a busca de meios com intuito de esquivar-se da ocorrência do fato gerador ou aplicação de normas menos onerosas através de meios atípicos onde o mesmo assume os riscos pelo resultado.

A elusão tributária é um fenômeno transparente ao Fisco, pois atende aos requisitos formais e materiais exigidos e encontra-se entre a evasão e a elisão fiscal, mas não se enquadra como evasão, pois seus atos são ocultos, encobertos ou inexistentes nem como elisão, porque a economia tributária que se verifica, após sua ocorrência, advém de uma violação da lei tributária. (Oliveira, 2009, p. 194).

6. Regimes tributários

Um dos pontos mais importantes que devem ser analisados ao elaborar um planejamento tributário é o regime de tributação que melhor se enquadra. Uma escolha errada nesta etapa do processo pode gerar a necessidade do pagamento de um conjunto de impostos inadequados, comprometendo a saúde financeira da organização, ou até mesmo gerando problemas fiscais com a Receita Federal.

Não existem fórmulas prontas para saber qual a melhor opção a ser adotada. Somente será possível saber quando cumpridos requisitos, como o conhecimento da legislação e a análise do caso concreto. Além de conhecer as características da empresa onde será feito o planejamento tributário, é preciso saber os detalhes tributários a ela aplicáveis. É preciso se atentar a algumas informações que podem auxiliar na decisão, como o porte do empreendimento, o histórico da empresa, os dados relativos ao ano anterior, a receita bruta, a margem de lucro e valor das despesas com empregados, que devem ser usados como parâmetros para o próximo ano. É preciso atentar-se que esses dados podem ser alterados anualmente, por isso, precisam ser analisados de forma minuciosa e periódica para o enquadramento tributário mais vantajoso.

No Brasil, os regimes tributários mais utilizados são Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real, cada um com legislação e procedimentos próprios que devem ser analisados de forma criteriosa. É importante que no início do ano calendário seja realizado o enquadramento correto para a empresa, devendo observar as atividades desenvolvidas, onde a legislação pertinente a cada regime tributário determina que a sua opção é irretratável para todo ano calendário.

7. Regime especial de tributação

O Portal Tributário conceitua Regime Especial de Tributação (RET) como um tratamento especial de tributação, decorrentes a incentivos fiscais federais, estaduais ou

municipais, para determinado setor ou atividade empresarial comparado à tributação dos demais contribuintes.

O Portal Tributário esclarece que:

Conhecer os regimes pode ser um diferencial para os empreendimentos, pois deles decorrem a suspensão de tributos e até a posterior conversão definitiva do benefício (conversão em alíquota zero), desde que satisfeitas as condições tributárias estabelecidas.

Visando a valorização na economia e crescimento do mercado, além de combate a guerra fiscal em alguns casos, os entes federados disponibilizam diversos incentivos fiscais a setores e segmentos diversos, por meio de regimes especiais, dentre os quais podem citar o Regime Especial de Tributação para o Setor Calçadista.

8.1. Regime tributário especial ao setor calçadista mineiro

A Lei 6.763, de 1.975, prevê em seu artigo 225:

O Poder Executivo, sempre que outra unidade da Federação conceder benefício ou incentivo fiscal ou financeiro-fiscal não previsto em lei complementar ou convênio celebrado nos termos da legislação específica poderá adotar medidas necessárias à proteção da economia do Estado.

O artigo 225, § 1, da Lei 6.763, de 1.975 determina que para adoção de medidas visando a proteção econômica de determinado segmento a Secretaria de Estado de Fazenda (SEF) enviará à Assembleia Legislativa recurso expondo os motivos para tal fato.

O § 7 do artigo 225, da Lei 6.763, de 1.975 dispõe no que diz respeito às medidas de proteção à economia do Estado, onde visam em seus incisos I, II e III:

- Garantir aos contribuintes deste ou que desejam se instalar neste Estado, isonomia tributária, igualdade competitiva e livre concorrência;
- Geração de novos empregos ou manter o nível de emprego no Estado;
- Minimizar ou a prevenir a redução de arrecadação do Estado decorrente da competitividade do mercado ou a transferência das empresas inscritas neste Estado para outras Unidades de Federação.

Os benefícios fiscais concedidos ao setor calçadista para os contribuintes do estado da Bahia, previstos no inciso II do artigo 1, Decreto nº 6.734, de 09/09/1997, além do tratamento tributário diferenciado concedido pelos Estados do Rio de Janeiro, conforme Lei nº 6.979, de 31/03/2015; de Pernambuco, conforme Lei nº 11.675, de 11/10/1999 e Decreto nº 21.959, de 27/12/1999 e do Estado de Sergipe, conforme Lei nº 3.140, de 23/11/1991 e Decreto nº 22.230, de 30/09/2003 onde não estão previstos em lei complementar ou em Convênio de ICMS, celebrado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), mas ficam fundamentados pelo artigo 225 da Lei 6.763, de 1975, acarretando assim prejuízos ao Estado de Minas Gerais. (Minas Gerais, 2017)

A Secretaria de Estado de Fazenda (SEF) com intuito de recuperar a competitividade das empresas mineiras e visando a redução de prejuízos devido aos incentivos concedidos pelos Estados já mencionados, implementou o Regime Especial de Tributação, determinado por intermédio do Governador do Estado de Minas Gerais, mediante Memorando Circular Conjuntos Gabinete de Superintendência de Tributação (GAB/SUTRI) e o Gabinete de Superintendência de fiscalização (GAB/SUFIS) n.º. 001/2010, 002/2010, 003/2010, 002/2011, 005/2011 e 007/2011 expedidos, respectivamente, em 13/09/2010, 27/09/2010, 07/10/2010, 17/02/2010, 14/03/2011 e 14/04/2011. (Minas Gerais, 2017)

A Comissão de Política Tributária (CPT) da Subsecretaria da Receita Estadual designou aos contribuintes do setor calçadista do estado de Minas Gerais, a concessão de Regime Especial de Tributação (RET), assegurando crédito presumido, implicando o recolhimento efetivo de 3% sobre o valor das operações internas ou interestaduais nas operações de vendas por mercadorias por ela industrializadas, classificadas nas posições 42.02, 42.03 e 64.01 a 64.06 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias – Sistema Harmonizado (NBM/SH), destinadas a contribuintes do imposto ou órgão público. O benefício se aplica apenas ao estabelecimento industrial instalado no estado de Minas Gerais, cujo seu segmento esteja enquadrado nos códigos de Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), 1531-9/01, 1532-7/00, 1533-5/00 e 1539-4/00. (Minas Gerais, 2017).

O Comunicado SUTRI nº 002/20018, devido a decisão tomada pela CPT da Subsecretaria da Receita Estadual e as diretrizes do Governo do Estado para o setor calçadista mineiro em reunião realizada em 02/04/2018, estabelece que o imposto devido nas operações dispendidas pelo regime especial de tributação implica no recolhimento efetivo do ICMS em 2% a partir de 01/04/2018 e por prazo indeterminado. (Minas Gerais, 2018).

A Portaria Conjunta SUTRI/SUFIS/SAIF nº, 001 de 2014, veda o aproveitamento de créditos do imposto decorrente da entrada de produtos e serviços ligados à produção dos

produtos vinculados as operações beneficiadas do regime especial de tributação designado ao setor calçadista de Minas Gerais tais como matéria prima, produto intermediário e material de embalagem, da utilização de serviços ou do ativo imobilizado, energia elétrica, combustíveis, onde os créditos escriturados deverão ser estornados todos os créditos relativos às apropriações do período. (Minas Gerais, 2014).

Para aderir ao regime especial, o contribuinte deverá requerer via Sistema Integrado de Administração da Secretaria da Receita Estadual (SIARE), junto a Secretaria da Fazenda, conforme disposto no artigo 52 do Decreto 44.747, de 03/03/2008. (Brasil, 2008).

8. Análise e interpretação dos dados

O estudo de caso foi realizado em uma empresa situada na cidade de Nova Serrana-MG, denominada “Empresa X”, por preservar o seu direito de não identificar.

Essa empresa, em se tratando de padrões empresariais, é considerada nova no mercado, pois sua atuação é desde 30 de setembro de 2010, dedicando-se à fabricação de tênis de qualquer material com CNAE número 15.32-7-00. Encontra-se enquadrada no Regime Tributário Lucro Presumido e auferiu faturamento de R\$ 1.787.987,71 em 2016; R\$ 2.457.734,81 em 2017; e no período de 01/01/2018 a 30/06/2018 de R\$ 1.530.526,61, apresentando visivelmente uma ascensão no mercado atual.

Dentro do regime tributário atual, a empresa possui Regime Especial de Tributação concedido ao setor calçadista de Minas Gerais e também o benefício previdenciário que trata da desoneração da folha de pagamento prevista na Lei 12.546 de 14 de dezembro de 2011.

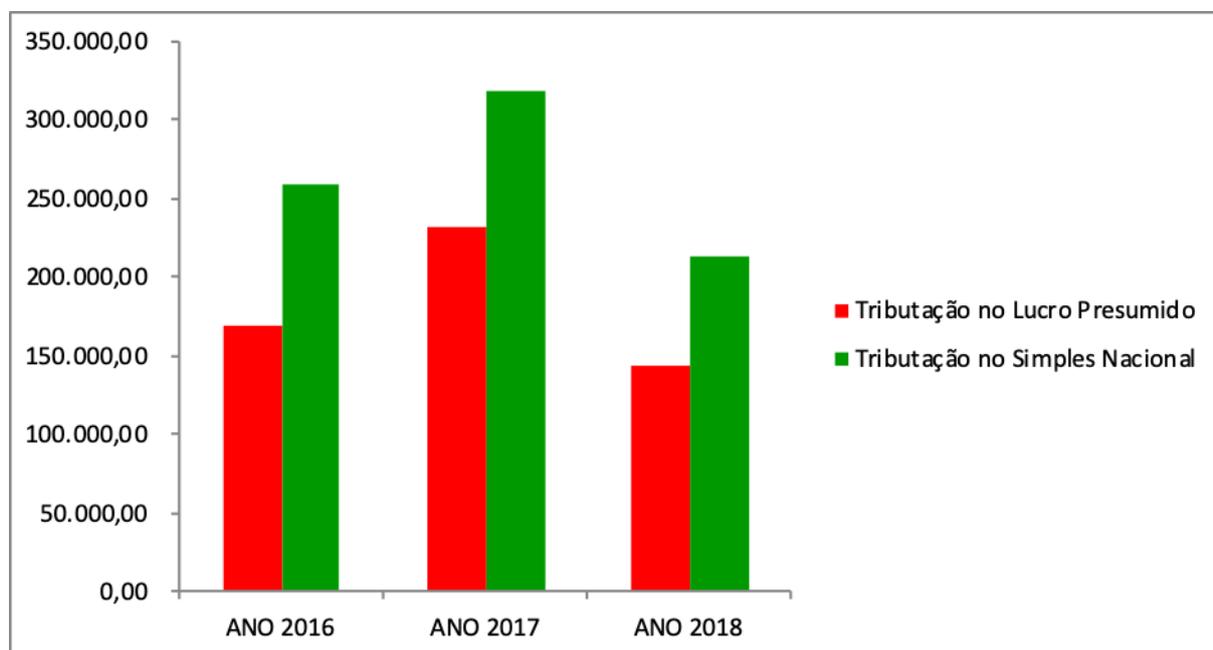
A análise de dados foi realizada a partir das apurações mensais, informações e relatórios fornecidos pela contabilidade da “Empresa X”.

Neste capítulo, faz-se uma comparação entre os regimes tributários do Simples Nacional e do Lucro Presumido, também simula situações excluindo o RET do setor calçadista de Minas Gerais e a desoneração da folha de pagamento. A análise foi realizada em 2 anos completos do exercício da Empresa, sendo 2016 e 2017 e no período de 01/01/2018 a 30/06/2018, ano corrente de 2018. Não foi realizada análise tributária no Regime do Lucro Real, visto que as características da empresa não são pertinentes para tal regime.

A partir dos Livros de Apurações do ICMS e relatórios de faturamento, elaboraram-se tabelas comparativas de acordo com a legislação vigente, utilizando o Excel 2010.

No primeiro cenário foi demonstrado que nos três períodos analisados, a Empresa X apresentou carga tributária mais vantajosa no Regime Tributário do Lucro Presumido quando comparado ao Regime Tributário do Simples Nacional.

Gráfico 1 - Custo Tributário – Simples Nacional x Lucro Presumido com benefício fiscal –
Período 2016 a 2018:



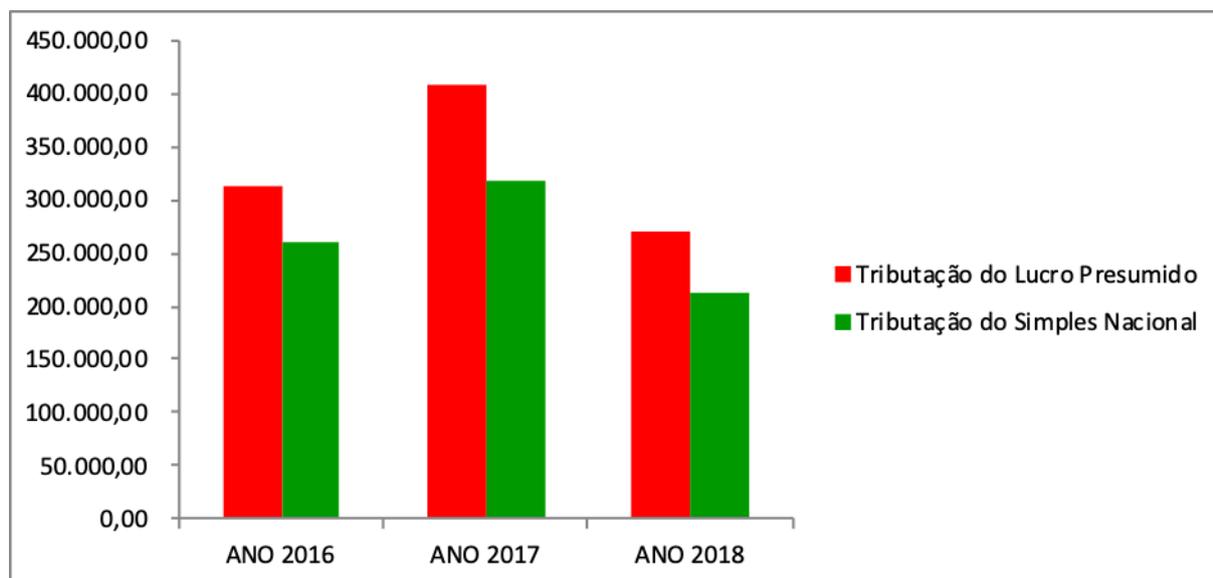
Fonte: Dados da pesquisa – Elaborado pelos autores (2018)

Nota-se no gráfico 1 que o regime tributário do Simples Nacional demonstra uma carga tributária maior perante ao Lucro Presumido, permitindo assim concluir: a empresa encontra-se enquadrada no melhor regime tributário em todos os anos verificados. Vale ressaltar que para o cálculo dos tributos do Lucro Presumido foram inseridos os benefícios fiscais, sendo: o Regime Especial de Tributação concedido ao Setor Calçadista Mineiro e a Desoneração da Folha de Pagamento concedido por intermédio da Lei 12.546 de 14 de dezembro de 2011.

Os autores, julgando que os benefícios fiscais citados acima podem ser extintos, elaboraram uma comparação entre os regimes para tal situação.

No segundo cenário foi demonstrado que o Regime Tributário do Simples Nacional em confronto com o Regime Tributário do Lucro Presumido, sem os seus benefícios fiscais, passa a ter uma carga tributária mais vantajosa.

Gráfico 2 - Custo Tributário – Simples Nacional x Lucro Presumido sem benefício fiscal –
Período 2016 a 2018:



Fonte: Dados da pesquisa – Elaborado pelos autores (2018)

Conforme demonstrado no gráfico 2, caso a “Empresa X” não possua os benefícios fiscais concedidos ao Lucro Presumido, estará enquadrada no regime tributário inadequado, visto que o Simples Nacional apresenta uma carga tributária mais satisfatória. Suposição justificada, pois o Regime Especial de Tributação concedido ao Setor Calçadista Mineiro e a Desoneração da Folha de Pagamento concedido por intermédio da Lei 12.546 de 14 de dezembro de 2011 acarreta redução considerável na carga tributária quando aplicados na Tributação do Lucro Presumido.

9. Análise dos impostos: Lucro presumido X Simples nacional

A tabela 1 abaixo apresenta a apuração de todos impostos incidentes sobre o faturamento no período de janeiro de 2016 a julho de 2018 nos regimes tributários do Lucro Presumido e Simples nacional.

Tabela 1 – Resumo de impostos: Simples Nacional x Lucro Presumido com benefício fiscal –
 Período de 2016 a 2018:

RESUMO DE IMPOSTOS						
REGIME TRIBUTÁRIO	LUCRO PRESUMIDO	SIMPLES NACIONAL	LUCRO PRESUMIDO	SIMPLES NACIONAL	LUCRO PRESUMIDO	SIMPLES NACIONAL
PERÍODO	2016		2017		2018	
FATURAMENTO	1.787.987,71		2.457.734,81		1.530.526,61	
ICMS	36.088,29	56.336,11	48.609,78	82.658,39	30.215,53	56.623,41
IPI	0,00	13.203,78	0,00	19.373,06	0,00	13.271,11
PIS	11.621,92	4.383,65	15.975,28	6.431,86	9.948,42	4.406,01
COFINS	53.639,63	20.263,39	73.732,04	29.731,19	45.915,80	20.366,73
CPRB	26.819,82	66.018,88	36.866,02	96.865,30	22.957,90	66.355,56
IRPJ	21.455,85	9.682,77	29.492,82	14.206,91	18.366,32	9.732,15
CSLL	19.310,27	6.161,76	26.543,54	9.040,76	16.529,69	6.193,19
ANTEC. DE ALÍQ.	0,00	82.877,22	0,00	59.077,83	0,00	35.411,66
TOTAL APURADO	168.935,78	258.927,56	231.219,48	317.385,30	143.933,66	212.359,82
CARGA EFETIVA	9,45%	14,48%	9,41%	12,91%	9,40%	13,87%

Fonte: Dados da pesquisa – Elaborado pelos autores (2018)

Conforme apresentado na TAB. 3, em todos os períodos, constatou-se que os impostos PIS, COFINS, IRPJ, CSLL apurados com base no Regime Tributário do Lucro Presumido apresentaram uma carga tributária maior quando comparados às apurações dos mesmos no Regime Tributário do Simples Nacional. Em contrapartida os impostos ICMS, IPI e CPRB apresentaram uma carga tributária maior no Regime Tributário do Simples Nacional quando comparado ao Regime Tributário do Lucro Presumido.

Notou-se também que o Regime Tributário do Simples Nacional possui obrigação tributária de recolher a Antecipação de Alíquota, imposto não cobrado no Lucro Presumido.

Isso posto, pontua-se que o Regime Tributário do Simples Nacional apresenta carga tributária mais elevada em todos os períodos. Em 2016 o Simples Nacional acarretou custo

tributário de 14,48% sobre a receita de R\$ 1.787.987,71, enquanto que no Lucro Presumido 9,45% sobre a mesma receita. No ano de 2017 o custo tributário sobre a receita de R\$ 2.457.734,81 no Simples Nacional acarretou 12,91%, enquanto que no Lucro Presumido apurou 9,41%. No período de Janeiro a Junho de 2018 o Regime Tributário no Simples Nacional apresenta 13,87% de custo tributário, enquanto que no Lucro Presumido acarretou 9,40% de custo tributário sobre a receita de R\$ 1.530.526,61.

Observa-se que a carga tributária dos períodos analisados no Simples Nacional é mais elevada devido a duas situações simultâneas: a Antecipação de Alíquota não devida para o Lucro Presumido e o IPI que é reduzido a alíquota zero no produto da atividade fim da empresa, quando optante pelo Lucro Presumido conforme Capítulo IV, Seção I, Artigo 69 do Decreto 7.212 de 2010 do Regulamento do Imposto sobre Produto Industrializado – RIPI. Além dessas situações, há o Regime Especial de Tributação concedido ao Setor Calçadista Mineiro ligado diretamente ao ICMS e a Desoneração da Folha de Pagamento concedido por intermédio da Lei 12.546 de 14 de dezembro de 2011 ligado a CPRB, ambos para optantes do Lucro Presumido.

Conforme já levantado na demonstração dos gráficos, os autores, por entenderem que os benefícios fiscais citados acima podem ser extintos, elaboraram uma comparação entre os regimes, caso não haja os benefícios fiscais Regime Especial de Tributação concedidos ao Setor Calçadista Mineiro e a Desoneração da Folha de Pagamento concedido por intermédio da Lei 12.546.

A seguir a tabela 2 apresenta a apuração de todos impostos incidentes sobre o faturamento no período de janeiro de 2016 a julho de 2018 nos regimes tributários do Simples Nacional e Lucro Presumido sem os benefícios fiscais mencionados anteriormente.

Tabela 2 – Resumo de impostos: Simples Nacional x Lucro Presumido sem benefício fiscal –
 Período de 2016 a 2018:

RESUMO DE IMPOSTOS						
REGIME TRIBUTÁRIO	LUCRO PRESUMIDO	SIMPLES NACIONAL	LUCRO PRESUMIDO	SIMPLES NACIONAL	LUCRO PRESUMIDO	SIMPLES NACIONAL
PERÍODO	2016		2017		2018	
FATURAMENTO	1.787.987,71		2.457.734,81		1.530.526,61	
ICMS	142.294,06	56.336,11	154.910,64	82.658,39	105.733,62	56.623,41
IPI	0,00	13.203,78	0,00	19.373,06	0,00	13.271,11
PIS	11.621,92	4.383,65	15.975,28	6.431,86	9.948,42	4.406,01
COFINS	53.639,63	20.263,39	73.732,04	29.731,19	45.915,80	20.366,73
CPRB	65.321,52	66.018,88	107.670,47	96.865,30	73.085,50	66.355,56
IRPJ	21.455,85	9.682,77	29.492,82	14.206,91	18.366,32	9.732,15
CSLL	19.310,27	6.161,76	26.543,54	9.040,76	16.529,69	6.193,19
ANTEC. DE ALÍQ.	0,00	82.877,22	0,00	59.077,83	0,00	35.411,66
TOTAL APURADO	313.643,25	258.927,56	408.324,78	317.385,30	269.579,35	212.359,82
CARGA EFETIVA	17,54%	14,48%	16,61%	12,91%	17,61%	13,87%

Fonte: Dados da pesquisa – Elaborado pelos autores (2018)

Após a simulação dos tributos do Lucro Presumido sem os benefícios fiscais do Regime Especial de Tributação concedido ao Setor Calçadista Mineiro ligado diretamente ao ICMS e a Desoneração da Folha de Pagamento concedido por intermédio da Lei 12.546 de 14 de dezembro de 2011, notou-se que o Regime Tributário do Lucro Presumido obteve uma carga tributária maior quando comparado com o Regime Tributário do Simples Nacional diferente do que foi apresentado na Tabela 1.

Mesmo o Simples Nacional apresentando as duas situações simultâneas analisadas na tabela 1, na qual os autores abordaram a Antecipação de Alíquota não devida para o Lucro Presumido e o IPI reduzido a alíquota zero no produto da atividade fim da empresa quando optante pelo Lucro Presumido, constatou-se que o que acarreta uma carga tributária mais vantajosa quando optante pelo Lucro Presumido, parte dos benefícios fiscais concedidos ao regime.

A partir dessa análise, pontuou-se que, sem os benefícios fiscais, o Regime Tributário do Lucro Presumido apresentou carga tributária mais elevada em todos os períodos. Em 2016 o Lucro Presumido acarretou custo tributário de 17,54% sobre a receita de R\$ 1.787.987,71,

enquanto o Simples Nacional 14,48%. No ano de 2017 o custo tributário sobre a receita de R\$ 2.457.734,81 no Lucro Presumido acarretou 16,61% enquanto o Simples Nacional apurou 12,91%. No período de Janeiro a Junho de 2018 o Regime Tributário do Lucro Presumido apresentou 17,61% de custo tributário enquanto o Simples Nacional 13,87% de custo tributário sobre a receita de R\$ 1.530.526,61.

10. Considerações finais

O presente trabalho teve a finalidade de apontar a importância do planejamento tributário como ferramenta gerencial, auxiliando nas tomadas de decisões em se tratando de opção do Regime Tributário.

Nesse contexto, é válido enfatizar a importância do contador na busca de um regime mais vantajoso para seu cliente quando tratamos de ônus tributário, comparando através de métodos lícitos apurações dos tributos em regimes tributários diferentes.

Para obtenção dos resultados fez-se necessário a coleta de informações via questionário e em documentos fiscais como apurações dos impostos dos períodos de janeiro a dezembro de 2016 e 2017 e janeiro a junho de 2018. Em todos os períodos estudados, a Empresa “X” manteve-se enquadrada no Regime Tributário do Lucro Presumido.

Os resultados evidenciaram que a empresa objeto de estudo tem a melhor opção de Regime Tributário: Lucro Presumido. Após análises do montante dos impostos, verificou-se que esse regime apresentou uma economia tributária de 5,03% em 2016, 3,50% em 2017 e 4,47% em 2018 quando comparado ao Simples Nacional.

No estudo de caso apresentado, buscou-se comparar as particularidades de cada um dos regimes visando identificar a razão de um ser mais favorável do que o outro. Mesmo após as apurações, as alíquotas tributárias dos impostos PIS, COFINS, CSLL, IRPJ, CSLL serem inferiores quando optante pelo Simples Nacional pontua-se que a Antecipação de Alíquota tributo este devido apenas para este regime representa em média 22,43% da carga tributária dos anos estudados.

Vale ressaltar também que o IPI é reduzido a alíquota zero para a atividade da empresa estudada quando optante pelo Lucro Presumido além também dos benefícios fiscais que geram os índices mais favoráveis, onde o Regime Especial de Tributação para fins de recolhimento do ICMS apresenta aproximadamente 21,12% da carga tributária dos anos estudados, enquanto este tributo no Simples Nacional indica uma média de 24,80%. O benefício da Desoneração da Folha de Pagamento relacionada ao recolhimento da

Contribuição Previdenciária apresentou uma média de 15,92% da carga tributária nos anos estudados, enquanto que no Simples Nacional apresentou aproximadamente 29,07%.

Entendendo que os benefícios fiscais concedidos às empresas optantes pelo Regime Tributário do Lucro Presumido podem ser extintos, os autores realizaram um estudo também caso não haja tais benefícios.

Analisando o montante dos impostos sem os benefícios fiscais, o Regime Especial de Tributação concedido ao Setor Calçadista Mineiro ligado diretamente ao ICMS e a Desoneração da Folha de Pagamento concedida por intermédio da Lei 12.546 de 14 de dezembro de 2011 ligado a CPRB, ambos para optantes do Lucro Presumido, identificou que o Regime Tributário do Simples Nacional será a opção mais favorável, visto que a economia tributária nesse regime é de aproximadamente 3,73% em relação ao Lucro Presumido.

Comprovou-se, por meio deste estudo, que o planejamento tributário consiste em uma ferramenta imprescindível para uma boa gestão, demonstrando a possibilidade de redução de carga tributária quando enquadrado no regime tributário mais adequado.

Vale ressaltar que além da apuração dos tributos, deve sempre fazer uma análise minuciosa, verificando também a carteira de clientes que pode influenciar a exigência de transferir crédito do ICMS, caso seja o Simples Nacional que transfere créditos com alíquotas inferiores quando comparado ao Lucro Presumido.

Esta pesquisa se limita ao ambiente econômico e características da empresa estudada. Neste trabalho também não foi abordado sobre a comparação ao regime Lucro em função das dificuldades de obtenção de informações necessárias. Sugere-se que estudos incluindo a comparação com o Lucro Real seja realizadas para analisar se mantém os mesmos resultados encontrados.

Referências

Bahia. **Decreto nº 6.734, de 09 de setembro de 1997**. Disponível em:
<http://www.sefaz.ba.gov.br/geral/arquivos/download/ricms97_sem_notas.pdf>. Acesso em:
20 maio 2018.

Beuren, I. M. *et al.* **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**. 3. ed. 5. reimpr. São Paulo: Atlas, 2010. 195 p.

Brasil. **Carga Tributária no Brasil**. Análise por Tributos e Bases de Incidência. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf>>. Acesso em: 01 maio. 2018.

Brasil. **Decreto 3.000, de 23 de março de 1999**. Regulamento do Imposto de Renda Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 15 maio 2018.

Brasil. **Decreto nº 6.038, de 07 de fevereiro de 2007**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/decreto/d6038.htm>. Acesso em: 13 maio 2018.

Brasil. **Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7212.htm>. Acesso em: 09 set. 2018.

Brasil. **Decreto nº 44.747, de 3 de março de 2008**. Estabelece o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA). Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/2008/d44747_2008.htm>. Acesso em: 15 maio. 2018.

Brasil. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeiComplementar/2006/leicp123>> Acesso em: 13 maio 2018.

Brasil. **Lei Complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp155.htm>. Acesso em: 01 maio 2018.

Brasil. **Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975**. Consolida a Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais e dá outras providências. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/lei_6763_opcoes.htm>. Acesso em: 15 maio 2018.

Brasil. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.** Define crimes contra a ordem tributária. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8137.htm>. Acesso em: 01 maio 2018.

Brasil. **Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.** Legislação Tributária Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8981.htm>. Acesso em: 01 maio 2018.

Brasil. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.** Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9249.htm>. Acesso em: 08 maio 2018.

Brasil. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.** Imposto de Renda Pessoa Jurídica. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Leis/L9430.htm>. Acesso em: 15 maio 2018.

Brasil. **Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12546.htm>. Acesso em: 23 ago. 2018.

Brasil. **Lei nº 12.814, de 16 de maio de 2013.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12814.htm>. Acesso em: 08 maio 2018.

Brasil. **Resolução CGSN nº 94, de 29 de novembro de 2011.** Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=36833&visao=anotado>>. Acesso em: 13 maio 2018.

Brasil. **Resolução CGSN nº 135, de 22 de agosto de 2017.** Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=85679&visao=anotado>>. Acesso em: 13 maio 2018.

Fabretti, L. C. **Contabilidade Tributária.** 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 354 p.

Lakatos, E. M.; Marconi, M. de A. **Metodologia Científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011. 314 p.

Minas Gerais. **Comunicado 002/2018**, DE 09/04/20018. Disponível em:<https://www2.fazenda.mg.gov.br/sol/ctrl/SOL/RETAGUAR/CAIXA_MENSAGEM> Acesso em: 15 maio 2018.

Minas Gerais. **Manual de orientação do Regime tributário diferenciado**. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/portarias/2014/port_sutri_sufis_saif_001_2014.htm> Acesso em: 20 maio 2018.

Minas Gerais. **Memorando Circular Conjuntos GAB/SUTRI e GAB/SUFIS N° 001/2010, 002/2010, 003/2010, 002/2011, 005/2011 e 007/2011, expedidos respectivamente, em 13/09/2010, 27/09/2010, 07/10/2010, 17/02/2010, 14/03/2011e 14/04/2011**. Institui o tratamento tributário diferenciado e estabelece novas regras. Disponível em:<<https://www2.fazenda.mg.gov.br/sol/>>. Acesso em: 15 maio 2018.

Minas Gerais. **Portaria Conjunta SUTRI/SUFIS/SAIF n° 001 de 2014**. Disponível em:<http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/portarias/2014/port_sutri_sufis_saif_001_2014.htm>. Acesso em: 15 maio 2018.

Oliveira, G. P. de. **Contabilidade Tributária**. 3. ed. rev. e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2009. 296 p.

Oliveira, L. M. de *et. al.* **Manual de Contabilidade Tributária: Textos e testes com as respostas**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2011. 377 p.

Pegas, P. H. B. **Manual de Contabilidade Tributária: análise dos impactos tributários das Leis n° 11.638/07, n° 11.941/09 e dos pronunciamentos emitidos pelo CPC**. 7. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2011. 776 p.

Pernambuco. **Decreto nº 21.959, de 27 de dezembro de 1999.** Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Decretos/1999/Dec21959_99.htm>. Acesso em: 20 maio 2018.

Pernambuco. **Decreto nº 21.959, de 27 de dezembro de 1999.** Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Decretos/1999/Dec21959_99.htm>. Acesso em: 20 maio. 2018.

Pernambuco. **Lei nº 11.675, de 11 de outubro de 1999.** Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/legislacao/Leis_Tributarias/1999/Lei11675_99.htm>. Acesso em: 20 maio 2018.

RIO DE JANEIRO. **Lei nº 6.979, de 31 de março de 2015.** Disponível em: <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/c8aa0900025feef6032564ec0060dfff/013731123a90d7fe83257e1a00625c88?OpenDocument>>. Acesso em: 20 maio 2018.

Sergipe. **Decreto nº 22.230, de 30 de setembro de 2003.** Disponível em: <<http://legislacao.sefaz.se.gov.br/legisinternet.dll/Infobase3/06-DecretosTributarios/decretosporano/decretos-2003/dec-22230.htm>>. Acesso em: 20 maio 2018.

Sergipe. **Lei nº 3.140, de 23 de novembro de 1991.** Disponível em: <<http://legislacao.sefaz.se.gov.br/legisinternet.dll/Infobase3/07-Leis/leisestaduais/03-leis-91/lei3140-91.htm>>. Acesso em: 20 maio 2018.

Porcentagem de contribuição de cada autor no manuscrito

Delbra Cristina Alves – 35%

Rafael Carvalho Melo – 35%

Willian Antônio de Castro – 30%