



FANESE – Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe

Núcleo de Pós-Graduação e Extensão – NPGE
GESTÃO FISCAL E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

MARIA DE LOURDES DOS SANTOS

**OS REFLEXOS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA APURAÇÃO
DO ICMS NORMAL DE UMA EMPRESA ATACADISTA DE
PRODUTOS DE PERFUMARIA E HIGIENE PESSOAL**

Aracaju/SE
2017

MARIA DE LOURDES DOS SANTOS

**OS REFLEXOS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA APURAÇÃO
DO ICMS NORMAL DE UMA EMPRESA ATACADISTA DE
PRODUTOS DE PERFUMARIA E HIGIENE PESSOAL**

Artigo apresentado ao curso de Gestão Fiscal e Planejamento Tributário como pré-requisito para obtenção do título de Especialista em Gestão Fiscal e Planejamento Tributário da Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe - FANESE.

Avaliador:
Prof.^a Esp. Josefa Vanuza de Santana

Aracaju/SE
2017

OS REFLEXOS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA APURAÇÃO DO ICMS NORMAL DE UMA EMPRESA ATACADISTA DE PRODUTOS DE PERFUMARIA E HIGIENE PESSOAL

Maria de Lourdes dos Santos ¹

RESUMO

O presente trabalho tem objetivo de demonstrar os reflexos do planejamento tributário na apuração do ICMS normal de uma empresa atacadista de produtos de higiene pessoal e perfumaria. Este estudo classifica-se como uma pesquisa de caráter exploratório e explicativo, expressando suas informações de forma qualitativa e quantitativa. Os procedimentos adotados possuem características que o classificam como um estudo de caso. Nele é evidenciado a essencialidade do planejamento tributário para o ente empresarial. Como resultado é apresentado o montante da economia financeira obtida por consequência da execução do planejamento tributário em conjunto com uma gestão administrativa e comercial da empresa.

Palavras-chave: Planejamento Tributário – Economia - Gestão.

ABSTRACT

This study aimed to demonstrate the consequences of tax planning in the calculation of normal ICMS a wholesale company of toiletries and perfumery. This study is classified as exploratory and explanatory research study, expressing their information qualitatively and quantitatively. The procedures adopted have characteristics that qualify as a case study. It is shown the essentiality of tax planning for business one. As a result shows the amount of financial savings achieved as a result of the implementation of tax planning together with administrative and commercial management of the company.

Keywords: Tax Planning - Economics - Management

¹ Advogada, Graduada em Direito pela Universidade Tiradentes – UNIT. e-mail: mariadelourdesadv@yahoo.com.br

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Resumo das operações de Entrada-Saída Janeiro 2015	21
Tabela 2 - Apuração do ICMS - Janeiro 2015	21
Tabela 3 – Resumo das operações de Entrada-Saída Fevereiro 2015	22
Tabela 4 - Apuração do ICMS - Fevereiro 2015	22
Tabela 5 – Resumo das operações de Entrada-Saída Março 2015	23
Tabela 6 - Apuração do ICMS - Março 2015	23
Tabela 7 – Resumo das operações de Entrada-Saída Abril 2015	24
Tabela 8 - Apuração do ICMS - Abril 2015	24
Tabela 9 – Resumo das operações de Entrada-Saída Maio 2015	25
Tabela 10 - Apuração do ICMS - Maio 2015	25
Tabela 11 – Resumo das operações de Entrada-Saída Junho 2015	26
Tabela 12 - Apuração do ICMS - Junho 2015	26
Tabela 13 – Resumo das operações de Entrada-Saída Julho 2015	27
Tabela 14 - Apuração do ICMS - Julho 2015	27
Tabela 15 – Resumo das operações de Entrada-Saída Agosto 2015	28
Tabela 16 - Apuração do ICMS - Agosto 2015	28
Tabela 17 – Resumo das operações de Entrada-Saída Setembro 2015	29
Tabela 18 - Apuração do ICMS - Setembro 2015	29
Tabela 19 – Resumo das operações de Entrada-Saída Outubro 2015	30
Tabela 20 - Apuração do ICMS - Outubro 2015	30
Tabela 21 – Resumo das operações de Entrada-Saída Novembro 2015	31
Tabela 22 - Apuração do ICMS - Novembro 2015	31
Tabela 23 – Resumo das operações de Entrada-Saída Dezembro 2015	32
Tabela 24 - Apuração do ICMS - Dezembro 2015	32
Tabela 25 - Comparativo de apuração do saldo final - ANO 2015	33

LISTA DE SIGLAS

ART	ARTIGO
CF	CONSTITUIÇÃO FEDERAL
CTN	CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL
ICMS	IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS
LC	LEI COMPLEMENTAR
NR	NOVA REDAÇÃO
ORTN	OBRIGAÇÕES REAJUSTÁVEIS DO TESOIRO NACIONAL
OTN	OBRIGAÇÕES DO TESOIRO NACIONAL
RICMS	REGULAMENTO DE ICMS
SIMFAZ	REGIME DE APURAÇÃO SIMPLIFICADO DE ICMS
UFIR	UNIDADE FISCAL DE REFERÊNCIA

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	6
2.	REFERENCIAL TEÓRICO	8
2.2.	Legislação tributária	8
2.3.	Tributo	8
2.4.	ICMS	11
2.4.1.	Regime Especial - Decreto Estadual 26.169/09	15
2.5.	O Planejamento Tributário como fruto da Contabilidade Tributária	16
3.	METODOLOGIA	18
4.	ANÁLISE DOS RESULTADOS	20
5.	CONCLUSÃO	34
	BIBLIOGRAFIA	35

1. INTRODUÇÃO

A contabilidade Tributaria tem como objetivo o controle e planejamento dos tributos gerados nas operações empresariais *sejam elas empresas de grande, médio e pequeno porte*. Além de analisar as implicações tributárias de cada transação. (OLIVEIRA, 2009).

No Brasil a contabilidade vem cada dia mais ocupando maior espaço perante o mercado, considerando que a todo instante surgem novas mudanças, novas obrigações, instituídas pelos entes fiscalizadores, para os contribuintes. No entanto, assim como surgem novas obrigações, surgem também novas formas de incentivo ao desenvolvimento empresarial, seja este empresa de pequeno, médio ou de grande porte.

Em meio a essas formas de incentivo, encontram-se os regimes especiais, que são concedidos conforme critérios estabelecidos pelo governo, podendo restringir por faixa de faturamento, produtos comercializados, atividade preponderante, etc.

Com objetivo de harmonizar a atuação empresarial e as regras estabelecidas pelo governo, além gerir de forma eficaz o desenvolvimento do negócio, surge o planejamento tributário como ferramenta estratégica essencial para a obtenção de resultados financeiros positivos para a entidade, visto que seu maior objetivo é a redução de custos.

Mediante as informações, nosso problema de pesquisa é: Quais os reflexos do planejamento tributário aplicado como medida estratégica na apuração do ICMS normal de uma empresa atacadista de produtos de higiene pessoal e perfumaria. Observa-se a importância de se identificar os requisitos legais e documentais, além dos impactos tributários no referido tipo de empresa e em sua apuração.

Para alcançar o objetivo geral foram traçados os seguintes objetivos específicos:

✓ Analisar a viabilidade da adoção de regime especial de apuração do ICMS;

✓ Identificar e demonstrar as peculiaridades de cada forma de apuração para as operações realizadas pelo atacadista durante um determinado exercício;

✓ Apresentar comparativos na condição de contribuinte detentor de regime normal e regime especial de apuração do ICMS.

Com os benefícios concedidos pelo Estado, os contribuintes avaliam a adoção de regimes especiais conforme as suas necessidades, ou seja, eles avaliam a viabilidade de tais regimes com base em suas operações realizadas, produtos comercializados, estruturas societárias ou percentuais de impostos recolhidos.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Legislação Tributária

A legislação tributária está disposta nos artigos 96 a 112 da Lei nº. 5.172/66 do Código Tributário Nacional. Primeiramente, diferencia-se Lei de Legislação.

Ichihara (2006, p. 97) esclarece que:

A Lei é uma espécie de norma abstrata, geral e obrigatória, emanada do Poder Legislativo e sancionada pelo Executivo, ou promulgada pelo próprio Legislativo; já a Legislação Tributária compreende o conjunto de normas, de diversas hierarquias, desde a norma constitucional até as normas complementares. A Lei faz parte desse conjunto, caracterizando uma relação de espécie e gênero.

Entretanto o significado definido de legislação tributária está disposto no art. 96 CTN:

Art. 96. 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.

Desta forma, podemos definir legislação tributária como o conjunto de normas dotadas de valor jurídico, sendo estas regulamentadoras dos tributos, que representam a fonte primária da receita pública e governamental, além de determinar as obrigações e relações de competência de cada contribuinte, podendo este ser pessoa física ou jurídica.

2.2. Tributo

O CTN em seu art. 3º define tributo como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Visto que a definição dada pelo CTN é complexa, busca-se esclarecimentos nas ideias de Oliveira et al (2002, p. 22), o qual apresenta a definição de tributo de forma decomposta:

- ✓ Prestação pecuniária: significa que o tributo deve ser pago em unidade de moeda corrente, inexistindo o pagamento *in natura* ou *in labore*, ou seja, o que é pago em bens ou em trabalho ou prestação de serviço;
- ✓ Compulsório: obrigação independente da vontade do contribuinte;
- ✓ Em moeda ou em cujo valor possa exprimir: os tributos são expressos em moeda corrente nacional “reais” ou por meio de indexadores (ORTN, OTN, BTN, Ufir);
- ✓ Que não constitua sanção de ato ilícito: as penalidades pecuniárias ou multas não se incluem no conceito de tributo: assim, o pagamento de tributo decorre de infração de determinada norma, ou descumprimento da lei;
- ✓ Instituída em lei: só existe a obrigação de pagar o tributo, se uma norma jurídica com força de lei estabelecer esta obrigação;
- ✓ Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada: a autoridade não possui liberdade para escolher a melhor oportunidade de cobrar o tributo; a lei já estabelece todos os passos a serem seguidos.

Logo, subtede-se que, havendo a existência do fato gerador de um tributo, temos o mesmo como uma obrigação a ser paga em moeda corrente, independente do consentimento do contribuinte. Quanto ao não cumprimento da obrigação tributária, isso implica em penalidades, como juros, multas, entre outros - mas estes não corresponderão ao tributo. Portanto, ele só dirá respeito ao valor principal devido pelo contribuinte aos entes públicos.

A cobrança do tributo, comumente chamada de imposto, é realizada pelos entes da federação (Municípios, Estados e a União), e sua principal finalidade consiste na arrecadação de recursos para o atendimento das necessidades da coletividade.

“Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”. (BRASIL, 1966). Apesar do CTN classificar o tributo em apenas três espécies, a CF traz as contribuições sociais e os empréstimos compulsórios como mais duas classificações a compor os tributos. Analisando e abordando cada um deles, temos:

a) Impostos

Conforme Machado (2009), o tributo independe da relação do contribuinte com o estado. O fato gerador do imposto será definido pela situação da vida do contribuinte relacionada com o seu patrimônio ou a sua atividade. No recolhimento do imposto o Estado não tem por obrigação de oferecer ao contribuinte vantagens ou benefícios, isto é, o contribuinte paga sem receber nada em troca. O art. 16 do CTN determina “imposto como o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma

situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

b) Taxas

Enquanto o imposto é um tributo cujo fato gerador não está vinculado a nenhuma atividade estatal específica ligada ao contribuinte, a taxa, tem suas características contrárias, ou seja, o seu fato gerador está ligado a uma atividade estatal vinculada ao contribuinte (MACHADO, 2003).

O CTN define em seu art. 77:

As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

c) Contribuições de Melhoria

De acordo com Machado (2009), a contribuição de melhoria é uma espécie de tributo que tem origem na maximização expressiva do valor de um imóvel, decorrente das obras públicas. “[...] o conceito dessa espécie tributária pode ser também formulado e atenção a sua finalidade, ou razão de ser, como instrumento de realização do ideal de justiça” (MACHADO, 2009, p. 692).

Complementando Machado (2009, p. 692) diz ainda que:

Todos devem contribuir para o atendimento das necessidades públicas, na medida da capacidade econômica de cada um. Para tanto, o Poder Público arrecada os tributos, e aplica os recursos correspondentes. Nestas aplicações são incluídos os investimentos em obras públicas e destas muitas vezes decorre valorização de imóveis. Não é justo, então que o proprietário do imóvel valorizado em decorrência da obra pública aufera sozinho essa vantagem para qual contribui toda sociedade. Por isso, o proprietário do imóvel, cujo valor foi acrescido, é chamado a pagar a contribuição de melhoria, com o qual de certa repõe no Tesouro Público o valor, ou parte do valor aplicado na obra. Portanto a contribuição de melhoria é o tributo destina a evitar uma injusta repartição dos benefícios decorrentes de obras públicas.

d) Empréstimos compulsórios

Os empréstimos compulsórios é uma espécie de tributo originário, e tem sua obrigatoriedade, de cobrança em casos excepcionais, instituída por Lei Complementar (MARTINS, 2005). Os casos excepcionais são referenciados no art. 148 da CF/88:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

e) Contribuições sociais

As contribuições sociais estão subdivididas em: contribuição de intervenção de domínio econômico e contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas. De acordo com Martins (2005, p. 125) “este tipo de tributo é destinado a custear atividades específicas, que não inerentes à função do Estado”. A Constituição Federal cita:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário [...]

2.3. ICMS

O imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) é de competência dos estados e do distrito federal e o mesmo

representa a maior fonte produtora de receita para os referidos entes governamentais.

A regulamentação constitucional do ICMS está disposta nos termos da LC 87/96 - conhecida popularmente como Lei Kandir. Em seu art. 1º é concedido o poder aos estados e ao distrito federal quanto à instituição do ICMS em seus territórios.

Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Espelhado a base constitucional, de forma mais específica, os Estados regulamentam o ICMS através de regulamentos internos (RICMS). Nessas condições o estado de Sergipe aprovou a última atualização do RICMS/SE através do Decreto Estadual Nº. 21.400/02. Nele são previstos todas as condições e possibilidades de operações que estejam direta ou indiretamente ligadas ao ICMS, sejam estas alcançadas por incidência, isenção, suspensão, diferimento, entre outras formas de tributação.

O art. 1º do RICMS/SE cita de forma ampla quais operações são alcançadas pela incidência do ICMS.

CAPÍTULO I DA INCIDÊNCIA

Art. 1º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, incide sobre:

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

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, ou meio, inclusive gasoduto, oleoduto e aqueduto, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual;

VI - a entrada de mercadorias ou bens importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade (Lei Complementar Federal n.º 114/2002 e Lei Estadual n.º 4.732/02); (NR)

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

VIII - a entrada, no Estado de Sergipe, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização, industrialização, produção, geração ou extração inclusive na hipótese de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo adquiridos por prestador de serviço de transporte para emprego na prestação de seus serviços;

IX - a entrada de mercadoria, bem ou a utilização de serviço, efetuada por contribuinte do imposto, em decorrência de operação ou prestação interestadual, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subseqüentes.

Parágrafo único. Considera-se mercadoria para efeito de aplicação da legislação do ICMS, qualquer bem móvel, novo ou usado, suscetível de circulação econômica, inclusive semoventes e energia elétrica, mesmo quando importado do exterior para uso ou consumo do importador ou para incorporação ao ativo permanente do estabelecimento.

De forma geral, o ICMS tem por fato gerador a circulação de mercadorias, a prestação de serviço de transporte interestadual (entre estados) e intermunicipal (entre municípios) e a prestação de serviço de comunicação (BRASIL, 1996).

Assim como qualquer outro imposto, o ICMS possui alíquota variada conforme o tipo de produto, sendo estas alíquotas majoradas ou minoradas segundo as classificações de essencialidade, atribuídas pelo fisco, aos produtos ou serviços.

Conforme disposto no art. 40 do RICMS/SE, em regra geral, a alíquota para as operações internas é de 17%.

CAPÍTULO II DAS ALÍQUOTAS

Art. 40. As alíquotas do ICMS são as seguintes, observado o disposto no art. 40-A deste Regulamento: (NR)

I – 17% (dezesete por cento) nas operações e prestações internas, ainda que iniciadas no exterior (...)

O ICMS é um imposto de essência não cumulativa – cito art. 45 e 46 do RICMS/SE, sendo assim o contribuinte pode-se se compensar dos créditos incidentes sobre as operações de entradas, excetuando-se as disposições legais as quais especificam o contrário, isto quanto a algumas formas de recolhimento, regimes de tributação e demais situações ou operações (BRASIL, 2002).

Seção I Da Não-Cumulatividade

Art. 45. O ICMS é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de

serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado na operação ou prestação anterior.

Art. 46. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, observado o disposto no § 1º do art. 47 deste Regulamento.

A partir dos tipos de atividades exercidas por uma referida empresa, define-se o seu regime tributário e assim é determinada qual a carga tributária incidente sobre as receitas auferidas, além das obrigações a serem assumidas pela mesma. É de suma importância salientar que a opção pelo regime tributário fica a cargo e sob total responsabilidade do próprio contribuinte, em alguns casos sendo esta opção irrevogável, assim válida durante todo exercício social.

A legislação estadual prevê diversificadas formas de apuração e recolhimento dos impostos, conforme a condição do contribuinte. Estas formas estão expressas no art. 77 do RICMS.

Art. 77. A apuração do ICMS se dará através de:
I - regime normal de apuração do imposto;
II – regime simplificado de apuração do imposto;
III - regime de estimativa;
IV – regime de apuração simplificado do imposto – SIMFAZ, conforme disposições dos artigos 652 a 674 deste Regulamento.

O regime normal de apuração do ICMS consiste no recolhimento do Imposto a partir do saldo resultante do confronto entre os créditos adquiridos nas operações de entrada e os débitos obtidos a partir das operações ou prestações de saída (BRASIL, 2002).

Brasil (2002) estabelece o regime simplificado, como um tratamento diferenciado, pois na maioria dos casos a apuração é realizada de forma cumulativa, não dando direito a créditos, mas apurando seus débitos através da aplicação de alíquotas reduzidas ou presumidas. Vale ressaltar também que determinados regimes simplificados necessitam de formulação de pedido de concessão de regime especial, por parte do contribuinte, perante o fiscal estadual. Inclusive é necessário dizer que a empresa em estudo é detentora de regime especial, através de termo de acordo junto ao fisco local, regido conforme os termos do Decreto Estadual Nº. 26.169/09 – anexo a esta pesquisa.

O regime de apuração por estimativa geralmente é aplicado nas situações em que o Estado não se pode determinar com exatidão o valor devido do imposto incidente sobre as operações de determinado contribuinte, entre outros. Já o regime de apuração simplificado do imposto (SIMFAZ) é um tipo de apuração o qual consiste no recolhimento de valores fixos por contribuinte enquadrado como microempreendedor individual (BRASIL, 2002).

2.3.1. Regime Especial - Decreto Estadual 26.169/09

Para os contribuintes sergipanos com atividade preponderante de comércio atacadista de produtos de higiene pessoal e perfumaria, a SEFAZ Sergipe oferta um regime especial para apuração do ICMS devido nas operações próprias. Neste regime de apuração o contribuinte beneficiado não poderá se apropriar de quaisquer créditos fiscais, tendo seu regime de apuração normal substituído (BRASIL, 2009).

Art. 1º Fica concedido o regime especial de tributação, relativamente ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, aos contribuintes cuja atividade econômica principal seja o comércio atacadista que venda, com exclusividade, produtos de higiene pessoal e perfumaria produzidos por indústria do mesmo grupo empresarial localizado no Estado de Sergipe ou em outra unidade federada.

(...)

§ 2º O tratamento tributário disciplinado neste decreto substitui a sistemática normal de apuração, ficando vedado o aproveitamento de quaisquer créditos fiscais.

Apesar do contribuinte beneficiado não creditar-se ou debitar-se do imposto, o mesmo tem por obrigação escriturá-los normalmente, posteriormente realizando os estornos devidos - obrigação esta imposta pelos termos do art. 9º do referido decreto.

Art. 9º O contribuinte beneficiado pelo regime especial de que trata este Decreto deve escriturar normalmente as notas fiscais nos Livros Fiscais próprios, bem como apurar o imposto devido no Livro Registro de Apuração do ICMS, em relação a entradas e saída de mercadorias.

§ 1º O contribuinte deve estornar os valores apurados a título de crédito e débito nos respectivos livros de entrada e saída de mercadoria, decorrentes das aquisições e vendas de mercadorias beneficiadas pelo regime de que trata este Decreto no livro Registro de Apuração do ICMS, no campo reservado ao lançamento dos estornos de crédito e de débito.

A apuração do imposto devido mensalmente dar-se a partir da aplicação de percentuais presumidos sobre as operações de entradas de mercadorias destinadas a revenda e sobre específicas operações de saída, que serão determinadas conforme a condição do cliente/destinatário (BRASIL, 2009).

Os percentuais incidentes sobre as operações de entrada estão elencados no § 1º do art, 1º:

Art. 1º

(...)

§ 1º O regime especial de que trata o “caput” deste artigo consiste no pagamento dos seguintes percentuais sobre o valor das entradas interestaduais:

I - 5% (cinco por cento) do total das entradas do período, quando as mercadorias forem oriundas das Regiões Sul e Sudeste, exclusive o Estado do Espírito Santo de apuração;

II – 2% (dois por cento) do total das entradas do período, quando as mercadorias forem oriundas das Regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste, inclusive do Estado do Espírito Santo, bem como as adquiridas nas operações internas.

III - 9% (nove por cento) do total das entradas do período, quando as mercadorias forem tributadas a alíquota de 4% (quatro por cento).”

Segundo o art. 7º, sobre o valor das saídas, o contribuinte beneficiado nos moldes deste decreto deverá pagar o percentual de 7% quando efetuar operações destinadas a:

I – a consumidor final, feirante e ambulante;

II – a outro atacadista sergipano, não incluído no benefício deste Decreto;

III - a estabelecimento varejista controlado ou coligado, ou que possua sócio com a empresa do contribuinte beneficiado.

2.4. O Planejamento Tributário como fruto da Contabilidade Tributária

Segundo Fabretti (2009), a contabilidade tributária é o ramo da contabilidade o qual consiste na aplicação prática, de forma simultânea e adequada,

de conceitos, normas e princípios básicos inerentes a legislação e contabilidade tributária.

Crepaldi relaciona as atividades e funções da contabilidade tributária como:

- Escrituração e Controle;
- Orientação;
- Planejamento Tributário.

A escrituração e controle referem-se a:

- Escrituração fiscal das atividades do dia a dia da empresa e dos livros fiscais;
- Apuração dos tributos a pagar e a recolher, preenchimento das guias e cumprimento das obrigações acessórias;
- Controle sobre os prazos para os recolhimentos: correta apuração e registro do lucro tributável do exercício social, conforme os princípios fundamentais da contabilidade (CREPALDI, 2012, p. 80).

As principais funções da contabilidade tributária contemplam a avaliação e execução da emissão, escrituração e registro de documentos fiscais, fundamentadas na legislação pertinente, como também a apuração exata do resultado tributável de determinado exercício fiscal de um contribuinte, além da realização de estudos de viabilidade, ou seja, contempla também a execução do planejamento tributário.

Oliveira (2009, p.03) define o conceito de planejamento tributário como “um conjunto de medidas contínuas que visam a economia de tributos, de forma legal, levando-se em conta as possíveis mudanças rápidas, na hipótese do Fisco alterar as regras fiscais”.

Desta forma, pode-se dizer que o planejamento tributário, também conhecido por elisão fiscal, consiste na aplicação de métodos preventivos que visam a diminuição da carga tributária que compete a uma entidade.

Campos (1987) determina que o planejamento tributário detém três finalidades, como evitar a ocorrência do fator gerador do tributo, reduzir seu montante, sua base de cálculo ou alíquota de incidência, ou até mesmo diferir o recolhimento, adiando seu pagamento, sem a incorrência de multas ou demais correções monetárias.

3. METODOLOGIA

A avaliação da melhor maneira de execução de uma ação, independente de qual seja, é denominada de metodologia. Lakatos (2009, p. 44) define o método como:

(...) a forma de proceder ao longo de um caminho. Na ciência os métodos constituem os instrumentos básicos que ordenam de início o pensamento em sistemas, traçam de modo ordenado a forma de proceder do cientista ao longo de um percurso para alcançar um objetivo.

Gil (2002, p. 17) estabelece a pesquisa como um “procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos”.

A pesquisa é um procedimento reflexivo, sistemático, controlado e crítico que permite descobrir novos fatos ou dados, soluções ou leis, em qualquer área do conhecimento. (...) a pesquisa é uma atividade voltada para a solução de problemas por meio dos processos do método científico. (RAMPAZZO, 2002, p. 49)

A presente pesquisa é classificada como um estudo exploratório e explicativo, pois consiste na busca de informações sobre o fato em análise, o avaliando, interpretando, descrevendo e registrando, provocando assim mudanças nas mesmas.

As pesquisas explicativas identificam elementos ou fatores que justificam a ocorrência dos eventos. Este tipo de pesquisa é minucioso, pois busca fundamentar o porquê dos elementos que esclarecem os fatores de um fenômeno ou evento (CAJUEIRO, 2012).

Os procedimentos adotados caracterizam a referida pesquisa como um estudo de caso, pois as análises do fato restringem-se as atividades exercidas por uma empresa comercial e aos procedimentos por ela adotados na apuração de seus impostos.

Serão executadas análises a partir das informações obtidas da empresa em estudo, estas informações tratam-se de demonstrativos com o resumo das operações fiscais realizadas mensalmente pela empresa, possibilitando assim a identificação da forma de apuração adotada durante o período em estudo, além da possibilidade de formulação de novo demonstrativo de apuração com intuito de apresentar o comparativo entre os mesmos.

Para Gil (2008, p. 57-58) o estudo de caso “(...) é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir o seu conhecimento amplo e detalhado, tarefa praticamente impossível mediante outros tipos de delineamentos considerados”.

Para alcançar os objetivos foram consultadas fontes secundárias, através de pesquisas bibliográficas e documentais, a partir de dados retirados da legislação vigente, com objetivo de definir e determinar quais as características das atividades e procedimentos executados.

Gil (2002, p. 45) descreve a respeito:

A pesquisa documental assemelha-se muito à pesquisa bibliográfica. A diferença essencial entre ambas está na natureza das fontes. Enquanto a pesquisa bibliográfica se utiliza fundamentalmente das contribuições dos diversos autores sobre determinado assunto, a pesquisa documental vale-se de materiais que não recebem ainda um tratamento analítico, ou que ainda não podem ser reelaborados de acordo com os objetos da pesquisa.

As análises são fruto da avaliação documental dos demonstrativos resumidos das operações comerciais, sujeitas a tributação de ICMS, referente ao período de janeiro à dezembro de 2015, em confronto com as leis que condicionam quais as características e o perfil tributário da entidade-contribuinte.

A pesquisa tem abordagem quantitativa-qualitativa, baseada em fatos e informações verídicas, pois objetiva traçar características sobre a empresa e suas atividades perante o código tributário, além de determinar em valor a viabilidade a partir do seu atual regime tributário.

A pesquisa qualitativa constitui “(...) uma propriedade de ideias, coisas e pessoas que permite que sejam diferenciadas entre si, de acordo com suas naturezas” (MEZZARROBA, 2003, p. 110), complementando Richardson (2008, p. 96) diz que “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos (...)”.

Os dados foram obtidos em uma empresa comercial de direito privado, denominada de “empresa F”, a qual atua no município de Aracaju há mais de 5 anos. O ramo de atividade principal o classifica como um comércio atacadista de produtos de higiene pessoal e perfumaria, destinando suas mercadorias a diversos estados além de Sergipe.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

A presente pesquisa vem demonstrar a partir da coleta de dados, os reflexos e resultados obtidos diante atuação do contabilista que executa de forma plena e eficaz o planejamento tributário como procedimento estratégico frente à gestão empresarial.

Este estudo demonstrará o comparativo dos valores de ICMS pagos conforme o regime especial concedido a um contribuinte atacadista de produtos de higiene pessoal e perfumaria em confronto com o demonstrativo de apuração no regime normal, sem considerar os benefícios do termo de acordo, conseqüentemente será apurado mensalmente o valor líquido da economia mensal obtida pela empresa. Estes demonstrativos contemplam as operações comerciais, de entrada e saída, iniciando-se a partir da competência de janeiro de 2015 e finalizando em dezembro do mesmo ano. Além disso, ao final da avaliação será determinado em valor o montante do resultado obtido ao fim do exercício social, classificando positivamente a viabilidade na adesão ao regime especial de apuração.

As informações coletadas e aqui avaliadas possuem como critério os respectivos pontos de análise: período de competência, tipo de operação comercial realizada, carga tributária efetiva e o imposto efetivamente pago.

Vale ressaltar que os dados aqui expressos são legítimos e todas as informações foram analisadas de forma minuciosa, a fim de evitar falhas na interpretação e métodos adotados na apuração do ICMS normal, conforme as leis que o regulamenta.

As informações analisadas estão dispostas na seguinte estrutura:

- Resumo das operações comerciais mensal, demonstrando também quais os débitos e créditos escriturados na competência;
- Demonstrativo de Apuração de ICMS considerando o regime especial e o regime normal de apuração.

Também é importante dizer que a empresa em estudo adotou métodos estratégicos em sua gestão tributária e comercial, pois além de tornar-se detentor do regime especial, as operações realizadas por seu departamento comercial, responsável pelas compras e vendas, possuíam condições de execução. Ele só realizava aquisições de mercadorias para revenda aqui dentro do estado de Sergipe, assim pagando sempre somente 2% sobre suas entradas e, em suas vendas ele só

revendia a estabelecimentos varejistas não controlados ou coligados, ou que partilhasse dos mesmos sócios, ou a atacadistas detentores do mesmo regime especial, conseqüentemente não havia imposto a recolher sobre suas saídas, visto que estes tipos de saídas não estavam contempladas pelas alíquotas de presunção contidas no termo de acordo.

Tabela 1 – Resumo das operações de Entrada-Saída | Janeiro – 2015

CODIFICAÇÃO		NATUREZA	VALORES CONTÁBEIS	ICMS - VALORES FISCAIS			
CONTÁBIL	FISCAL			OPERAÇÕES COM CREDITO DO IMPOSTO		OPERAÇÕES SEM CREDITO DO IMPOSTO	
				BASE DE CALCULO	IMPOSTO CREDITADO	ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS	OUTRAS
1-000		ENTRADAS OU AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS DO ESTADO					
1-100		COMPRAS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO, PRODUÇÃO RURA					
1-102		Compra para comercialização	65.130,13	61.013,29	14.361,64	0,00	4.116,84
1-550		OPERAÇÕES COM BENS DE ATIVO IMOBILIZADO E MA					
1-556		Compra de material para uso ou consumo	2.502,70	0,00	0,00	0,00	2.502,70
		SUBTOTAL	67.632,83	61.013,29	14.361,64	0,00	6.619,54
2-000		ENTRADAS OU AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS DE OUTROS					
2-400		ENTRADAS DE MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME D					
2-411		Devolução de venda de mercadoria adquirida o	1.593,04	1.440,04	172,79	0,00	153,00
		SUBTOTAL	1.593,04	1.440,04	172,79	0,00	153,00
		TOTAL	69.225,87	62.453,33	14.534,43	0,00	6.772,54

CODIFICAÇÃO		NATUREZA	VALORES CONTÁBEIS	ICMS - VALORES FISCAIS			
CONTÁBIL	FISCAL			OPERAÇÕES COM DEBITO DO IMPOSTO		OPERAÇÕES SEM DEBITO DO IMPOSTO	
				BASE DE CALCULO	IMPOSTO DEBITADO	ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS	OUTRAS
5-000		SAÍDAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS PARA O ESTA					
5-100		VENDAS DE PRODUÇÃO PRÓPRIA OU DE TERCEIROS					
5-102		Venda de mercadoria adquirida ou recebida de	68.232,13	68.232,13	16.379,12	0,00	0,00
5-900		OUTRAS SAÍDAS DE MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES D					
5-910		Remessa em bonificação, doação ou brinde	3.436,06	3.436,06	817,88	0,00	0,00
		SUBTOTAL	71.668,19	71.668,19	17.197,00	0,00	0,00
6-000		SAÍDAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS PARA OUTROS					
6-100		VENDAS DE PRODUÇÃO PRÓPRIA OU DE TERCEIROS					
6-102		Venda de mercadoria adquirida ou recebida de	25.530,62	25.530,62	3.063,65	0,00	0,00
6-400		SAÍDAS DE MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE					
6-403		Venda de mercadoria adquirida ou recebida de	18.108,80	15.572,17	1.868,61	0,00	2.536,63
6-900		OUTRAS SAÍDAS DE MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES D					
6-910		Remessa em bonificação, doação ou brinde	373,52	303,68	36,44	0,00	69,84
		SUBTOTAL	44.012,94	41.406,47	4.968,70	0,00	2.606,47
		TOTAL	115.681,13	113.074,66	22.165,70	0,00	2.606,47

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 2 – Apuração do ICMS – Janeiro 2015

		REGIME	
NORMAL		ESPECIAL TERMO DE ACORDO	
Entradas (Créditos)	R\$ 14.534,43	Entradas Compras p/ Revenda	R\$ 65.130,13
Saídas (Débitos)	R\$ 22.165,70	Presunção ICMS	2,00%
Imposto a recolher	R\$ 7.631,27		R\$ 1.302,60
Economia Líquida Mensal (ICMS regime Normal - ICMS Regime Especial) =			R\$ 6.328,67

A tabela 2, acima, em sua coluna direita apresenta o cálculo do valor do ICMS pago e calculado conforme o regime especial do qual o contribuinte é contemplado, na coluna esquerda é apresentado a apuração de ICMS com base no regime normal, sem aplicação de alíquotas presumidas, confrontando os débitos e créditos. Ao final do demonstrativo pode-se ver que a economia líquida mensal no valor do ICMS recolhido durante a competência de janeiro de 2015 é de R\$ 6.328,67, o que representa uma redução no custo do imposto numa proporção de aproximadamente 6 vezes sobre o valor pago.

Tabela 3 – Resumo das operações de Entrada-Saída | Fevereiro – 2015

CODIFICAÇÃO		NATUREZA	VALORES CONTÁBEIS	ICMS - VALORES FISCAIS			
CONTÁBIL	FISCAL			OPERAÇÕES COM CREDITO DO IMPOSTO		OPERAÇÕES SEM CREDITO DO IMPOSTO	
				BASE DE CALCULO	IMPOSTO CREDITADO	ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS	OUTRAS
1-000		ENTRADAS OU AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS DO ESTADO					
1-100		COMPRAS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO, PRODUÇÃO MORA					
1-102		Compra para comercialização	56.305,92	53.080,00	12.073,68	0,00	3.225,92
1-550		OPERAÇÕES COM BENS DE ATIVO IMOBILIZADO E MA					
1-556		Compra de material para uso ou consumo	45,00	0,00	0,00	0,00	45,00
		SUBTOTAL	56.350,92	53.080,00	12.073,68	0,00	3.270,92
		TOTAL	56.350,92	53.080,00	12.073,68	0,00	3.270,92

CODIFICAÇÃO		NATUREZA	VALORES CONTÁBEIS	ICMS - VALORES FISCAIS			
CONTÁBIL	FISCAL			OPERAÇÕES COM DÉBITO DO IMPOSTO		OPERAÇÕES SEM DÉBITO DO IMPOSTO	
				BASE DE CALCULO	IMPOSTO DÉBITADO	ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS	OUTRAS
5-000		SAÍDAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS PARA O ESTADO					
5-100		VENDAS DE PRODUÇÃO PRÓPRIA OU DE TERCEIROS					
5-102		Venda de mercadoria adquirida ou recebida de	34.281,45	34.281,45	7.944,74	0,00	0,00
5-900		OUTRAS SAÍDAS DE MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES D					
5-910		Remessa em bonificação, doação ou brinde	108,46	108,46	27,12	0,00	0,00
		SUBTOTAL	34.389,91	34.389,91	7.971,86	0,00	0,00
6-000		SAÍDAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS PARA OUTROS					
6-100		VENDAS DE PRODUÇÃO PRÓPRIA OU DE TERCEIROS					
6-102		Venda de mercadoria adquirida ou recebida de	14.613,13	14.613,13	1.753,62	0,00	0,00
6-400		SAÍDAS DE MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE					
6-403		Venda de mercadoria adquirida ou recebida de	59.655,37	51.636,56	6.196,43	0,00	8.018,81
6-900		OUTRAS SAÍDAS DE MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES D					
6-910		Remessa em bonificação, doação ou brinde	421,38	361,12	43,33	0,00	60,26
		SUBTOTAL	74.689,88	66.610,81	7.993,38	0,00	8.079,07
		TOTAL	109.079,79	101.000,72	15.965,24	0,00	8.079,07

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 4 - Apuração do ICMS – Fevereiro 2015

REGIME			
NORMAL		ESPECIAL TERMO DE ACORDO	
Entradas (Créditos)	R\$ 12.073,68	Entradas Compras p/ Revenda)	R\$ 56.305,92
Saídas (Débitos)	R\$ 15.965,24	Presunção ICMS	2,00%
Imposto a recolher	R\$ 3.891,56		R\$ 1.126,12
Economia Líquida Mensal (ICMS regime Normal - ICMS Regime Especial) =			R\$ 2.765,44

Em fevereiro de 2015, conforma as tabelas 3 e 4, acima, nota-se que a proporção das compras sobre as vendas foi elevada durante este período, o que justifica uma redução na economia líquida mensal no custo com impostos, mas que

não deixou de existir. Durante esta competência o valor poupado pela empresa foi de R\$ 2.765,44, o que corresponde a duas vezes o montante do valor efetivamente pago.

Tabela 5 – Resumo das operações de Entrada-Saída | Março - 2015

CODIFICAÇÃO		NATUREZA	VALORES CONTÁBEIS	ICMS - VALORES FISCAIS			
CONTÁBIL	FISCAL			OPERAÇÕES COM CREDITO DO IMPOSTO		OPERAÇÕES SEM CREDITO DO IMPOSTO	
				BASE DE CALCULO	IMPOSTO CREDITADO	ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS	OUTRAS
	1-000	ENTRADAS OU AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS DO ESTADO					
	1-100	COMPRAS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO, PRODUÇÃO PURA					
	1-102	Compra para comercialização	89.221,05	84.168,06	19.081,81	0,00	5.052,99
	1-250	COMPRAS DE ENERGIA ELÉTRICA					
	1-253	Compra de energia elétrica por estabelecimen	1.027,31	0,00	0,00	0,00	1.027,31
	1-550	OPERAÇÕES COM BENS DE ATIVO IMOBILIZADO E MA					
	1-556	Compra de material para uso ou consumo	12.236,52	0,00	0,00	0,00	12.236,52
		SUBTOTAL	102.484,88	84.168,06	19.081,81	0,00	18.316,82
		TOTAL	102.484,88	84.168,06	19.081,81	0,00	18.316,82

CODIFICAÇÃO		NATUREZA	VALORES CONTÁBEIS	ICMS - VALORES FISCAIS			
CONTÁBIL	FISCAL			OPERAÇÕES COM DÉBITO DO IMPOSTO		OPERAÇÕES SEM DÉBITO DO IMPOSTO	
				BASE DE CALCULO	IMPOSTO DÉBITADO	ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS	OUTRAS
	5-000	SAÍDAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS PARA O ESTA					
	5-100	VENDAS DE PRODUÇÃO PRÓPRIA OU DE TERCEIROS					
	5-102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de	83.644,44	83.644,44	19.697,77	0,00	0,00
	5-900	OUTRAS SAÍDAS DE MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES D					
	5-910	Remessa em bonificação, doação ou brinde	2.314,72	2.314,72	578,69	0,00	0,00
		SUBTOTAL	85.959,16	85.959,16	20.276,46	0,00	0,00
	6-000	SAÍDAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS PARA OUTROS					
	6-100	VENDAS DE PRODUÇÃO PRÓPRIA OU DE TERCEIROS					
	6-102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de	45.528,11	45.528,11	5.463,40	0,00	0,00
	6-400	SAÍDAS DE MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE					
	6-403	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de	23.873,86	21.038,69	2.524,66	0,00	2.835,17
		SUBTOTAL	69.401,97	66.566,80	7.988,06	0,00	2.835,17
		TOTAL	155.361,13	152.525,96	28.264,52	0,00	2.835,17

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 6 – Apuração do ICMS – Março 2015

		REGIME	
NORMAL		ESPECIAL TERMO DE ACORDO	
Entradas (Créditos)	R\$ 19.081,81	Entradas Compras p/ Revenda	R\$ 89.221,05
Saídas (Débitos)	R\$ 28.264,52	Presunção ICMS	2,00%
Imposto a recolher	R\$ 9.182,71		R\$ 1.784,42
Economia Líquida Mensal (ICMS regime Normal - ICMS Regime Especial) =			R\$ 7.398,29

Durante março, as tabelas 5 e 6, demonstram o notável aumento no faturamento (vendas), consequentemente os resultados alcançados pela empresa tornaram-se consideráveis e de grande proporção diante do valor pago. Durante o referido mês a empresa desembolsou apenas o valor de R\$ 1.784,42, o que equivale a aproximadamente 5 vezes menos do que o valor que seria recolhido se caso ela não fosse beneficiada pelo regime especial de apuração.

Tabela 7 – Resumo das operações de Entrada-Saída | Abril – 2015

CODIFICAÇÃO		NATUREZA	VALORES CONTÁBEIS	ICMS - VALORES FISCAIS			
CONTÁBIL	FISCAL			OPERAÇÕES COM CRÉDITO DO IMPOSTO		OPERAÇÕES SEM CRÉDITO DO IMPOSTO	
				BASE DE CÁLCULO	IMPOSTO CREDITADO	ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS	OUTRAS
1-000		ENTRADAS OU AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS DO ESTADO					
1-100		COMPRAS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO, PRODUÇÃO RURA					
1-102		Compra para comercialização	116.413,82	109.979,54	24.781,95	0,00	6.434,28
1-200		DEVOLUÇÕES DE VENDAS DE PRODUÇÃO PRÓPRIA, DE					
1-202		Devolução de venda de mercadoria adquirida o	952,72	952,72	231,07	0,00	0,00
1-250		COMPRAS DE ENERGIA ELÉTRICA					
1-253		Compra de energia elétrica por estabelecimen	1.113,38	0,00	0,00	0,00	1.113,38
1-550		OPERAÇÕES COM BENS DE ATIVO IMOBILIZADO E MA					
1-556		Compra de material para uso ou consumo	4.851,56	0,00	0,00	0,00	4.851,56
		SUBTOTAL	123.331,48	110.932,26	25.013,02	0,00	12.399,22
2-000		ENTRADAS OU AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS DE OUTROS					
2-550		OPERAÇÕES COM BENS DE ATIVO IMOBILIZADO E MA					
2-556		Compra de material para uso ou consumo	145,58	0,00	0,00	0,00	145,58
		SUBTOTAL	145,58	0,00	0,00	0,00	145,58
		TOTAL	123.477,06	110.932,26	25.013,02	0,00	12.544,80

CODIFICAÇÃO		NATUREZA	VALORES CONTÁBEIS	ICMS - VALORES FISCAIS			
CONTÁBIL	FISCAL			OPERAÇÕES COM DÉBITO DO IMPOSTO		OPERAÇÕES SEM DÉBITO DO IMPOSTO	
				BASE DE CÁLCULO	IMPOSTO DEBITADO	ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS	OUTRAS
5-000		SAÍDAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS PARA O ESTA					
5-100		VENDAS DE PRODUÇÃO PRÓPRIA OU DE TERCEIROS					
5-102		Venda de mercadoria adquirida ou recebida de	54.696,64	54.696,64	12.810,05	0,00	0,00
5-900		OUTRAS SAÍDAS DE MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES D					
5-910		Remessa em bonificação, doação ou brinde	2.232,12	2.232,12	558,05	0,00	0,00
		SUBTOTAL	56.928,76	56.928,76	13.368,10	0,00	0,00
6-000		SAÍDAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS PARA OUTROS					
6-100		VENDAS DE PRODUÇÃO PRÓPRIA OU DE TERCEIROS					
6-102		Venda de mercadoria adquirida ou recebida de	72.144,39	72.144,39	8.657,54	0,00	0,00
6-400		SAÍDAS DE MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE					
6-403		Venda de mercadoria adquirida ou recebida de	73.556,35	63.974,82	7.676,77	0,00	9.581,53
6-900		OUTRAS SAÍDAS DE MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES D					
6-910		Remessa em bonificação, doação ou brinde	3.083,32	3.036,70	364,41	0,00	46,62
		SUBTOTAL	149.784,06	139.155,91	16.698,72	0,00	9.628,15
		TOTAL	205.712,82	196.084,67	30.066,82	0,00	9.628,15

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 8 - Apuração do ICMS – Abril 2015

REGIME			
NORMAL		ESPECIAL TERMO DE ACORDO	
Entradas (Créditos)	R\$ 25.013,02	Entradas Compras p/ Revenda	R\$ 116.413,82
Saídas (Débitos)	R\$ 30.066,82	Presunção ICMS	2,00%
Imposto a recolher	R\$ 5.053,80		R\$ 2.328,28
Economia Líquida Mensal (ICMS regime Normal - ICMS Regime Especial) =			R\$ 2.725,52

A partir da análise das informações expressas nas tabelas 7 e 8, acima, é evidente que as operações comerciais realizadas pela empresa em estudo não possuem uma proporção fixa mensal, sofrendo elevações e diminuições constantes e irregulares. Durante o mês de abril o valor de ICMS recolhido com base nos benefícios previstos no decreto estadual 26.169/09, resultou numa economia líquida no montante de R\$ 2.725,52.

Tabela 9 – Resumo das operações de Entrada-Saída | Maio - 2015

CODIFICAÇÃO		NATUREZA	VALORES CONTÁBEIS	ICMS - VALORES FISCAIS			
CONTÁBIL	FISCAL			OPERAÇÕES COM CRÉDITO DO IMPOSTO		OPERAÇÕES SEM CRÉDITO DO IMPOSTO	
				BASE DE CÁLCULO	IMPOSTO CREDITADO	ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS	OUTRAS
1-000		ENTRADAS OU AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS DO ESTADO					
1-100		COMPRAS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO, PRODUÇÃO PRÓPRIA					
1-102		Compra para comercialização	77.804,77	72.773,38	17.244,70	0,00	5.031,39
1-350		AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE					
1-353		Aquisição de serviço de transporte por estabelecimento	2.048,19	0,00	0,00	0,00	2.048,19
1-550		OPERAÇÕES COM BENS DE ATIVO IMOBILIZADO E MATERIAL					
1-556		Compra de material para uso ou consumo	3.528,91	0,00	0,00	0,00	3.528,91
		SUBTOTAL	83.381,87	72.773,38	17.244,70	0,00	10.608,49
2-000		ENTRADAS OU AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS DE OUTROS					
2-350		AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE					
2-353		Aquisição de serviço de transporte por estabelecimento	134,25	0,00	0,00	0,00	134,25
		SUBTOTAL	134,25	0,00	0,00	0,00	134,25
		TOTAL	83.516,12	72.773,38	17.244,70	0,00	10.742,74

CODIFICAÇÃO		NATUREZA	VALORES CONTÁBEIS	ICMS - VALORES FISCAIS			
CONTÁBIL	FISCAL			OPERAÇÕES COM DÉBITO DO IMPOSTO		OPERAÇÕES SEM DÉBITO DO IMPOSTO	
				BASE DE CÁLCULO	IMPOSTO DEBITADO	ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS	OUTRAS
5-000		SAÍDAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS PARA O ESTABELECIMENTO					
5-100		VENDAS DE PRODUÇÃO PRÓPRIA OU DE TERCEIROS					
5-102		Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	48.096,94	48.096,94	11.361,34	0,00	0,00
5-900		OUTRAS SAÍDAS DE MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS					
5-910		Remessa em bonificação, doação ou brinde	134,75	134,75	33,69	0,00	0,00
		SUBTOTAL	48.231,69	48.231,69	11.395,03	0,00	0,00
6-000		SAÍDAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS PARA OUTROS					
6-100		VENDAS DE PRODUÇÃO PRÓPRIA OU DE TERCEIROS					
6-102		Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	49.607,37	49.607,37	5.953,02	0,00	0,00
6-400		SAÍDAS DE MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE DESTAQUE					
6-403		Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	32.870,38	28.328,33	3.399,08	0,00	4.542,05
6-900		OUTRAS SAÍDAS DE MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS					
6-910		Remessa em bonificação, doação ou brinde	406,22	348,13	41,75	0,00	58,09
		SUBTOTAL	82.883,97	78.283,83	9.393,85	0,00	4.600,14
		TOTAL	131.115,66	126.515,52	20.788,88	0,00	4.600,14

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 10 – Apuração do ICMS – Maio 2015

		REGIME	
NORMAL		ESPECIAL TERMO DE ACORDO	
Entradas (Créditos)	R\$ 17.244,70	Entradas Compras p/ Revenda	R\$ 77.804,77
Saídas (Débitos)	R\$ 20.788,88	Presunção ICMS	2,00%
Imposto a recolher	R\$ 3.544,18		R\$ 1.556,10
Economia Líquida Mensal (ICMS regime Normal - ICMS Regime Especial) =			R\$ 1.988,08

No mês de maio de 2015, conforme informações dispostas nas tabelas 11 e 10, acima, a empresa economizou aproximadamente 50% no recolhimento do ICMS. Em termos práticos, no regime normal ela pagaria R\$ 3.544,18, mas acabou recolhendo apenas R\$ 1.556,10, assim a mesma ficou com R\$ 1.988,08 a mais disponível para ser utilizado como capital de giro em suas operações. Essa economia em menor proporção se justifica pelo montante de aquisições internas realizadas durante o período.

Tabela 11 – Resumo das operações de Entrada-Saída | Junho - 2015

CODIFICAÇÃO		NATUREZA	VALORES CONTÁBEIS	ICMS - VALORES FISCAIS			
CONTÁBIL	FISCAL			OPERAÇÕES COM CREDITO DO IMPOSTO		OPERAÇÕES SEM CREDITO DO IMPOSTO	
				BASE DE CÁLCULO	IMPOSTO CREDITADO	ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS	OUTRAS
1-000		ENTRADAS OU AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS DO ESTADO					
1-100		COMPRAS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO, PRODUÇÃO HORA					
1-102		Compra para comercialização	98.430,45	92.563,38	21.180,77	0,00	5.867,07
1-250		COMPRAS DE ENERGIA ELÉTRICA					
1-253		Compra de energia elétrica por estabelecimen	1.240,93	0,00	0,00	0,00	1.240,93
1-350		AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE					
1-353		Aquisição de serviço de transporte por estab	1.690,89	0,00	0,00	0,00	1.690,89
1-550		OPERAÇÕES COM BENS DE ATIVO IMOBILIZADO E MA					
1-556		Compra de material para uso ou consumo	4.301,50	0,00	0,00	0,00	4.301,50
		SUBTOTAL	105.663,77	92.563,38	21.180,77	0,00	13.100,39
2-000		ENTRADAS OU AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS DE OUTROS					
2-200		DEVOLUÇÕES DE VENDAS DE PRODUÇÃO PRÓPRIA, DE					
2-202		Devolução de venda de mercadoria adquirida o	1.527,48	16,78	2,01	0,00	1.510,70
		SUBTOTAL	1.527,48	16,78	2,01	0,00	1.510,70
		TOTAL	107.191,25	92.580,16	21.182,78	0,00	14.611,09

CODIFICAÇÃO		NATUREZA	VALORES CONTÁBEIS	ICMS - VALORES FISCAIS			
CONTÁBIL	FISCAL			OPERAÇÕES COM DÉBITO DO IMPOSTO		OPERAÇÕES SEM DÉBITO DO IMPOSTO	
				BASE DE CÁLCULO	IMPOSTO DÉBITADO	ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS	OUTRAS
5-000		SAÍDAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS PARA O ESTA					
5-100		VENDAS DE PRODUÇÃO PRÓPRIA OU DE TERCEIROS					
5-102		Venda de mercadoria adquirida ou recebida de	50.778,66	50.778,66	12.123,11	0,00	0,00
5-900		OUTRAS SAÍDAS DE MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES D					
5-910		Remessa em bonificação, doação ou brinde	1.446,70	1.446,70	340,31	0,00	0,00
		SUBTOTAL	52.225,36	52.225,36	12.463,42	0,00	0,00
6-000		SAÍDAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS PARA OUTROS					
6-100		VENDAS DE PRODUÇÃO PRÓPRIA OU DE TERCEIROS					
6-102		Venda de mercadoria adquirida ou recebida de	69.864,51	69.864,51	8.383,81	0,00	0,00
6-400		SAÍDAS DE MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE					
6-403		Venda de mercadoria adquirida ou recebida de	39.782,32	34.497,35	4.139,66	0,00	5.284,97
6-900		OUTRAS SAÍDAS DE MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES D					
6-910		Remessa em bonificação, doação ou brinde	1.880,24	1.873,78	224,85	0,00	6,46
		SUBTOTAL	111.527,07	106.235,64	12.748,32	0,00	5.291,43
		TOTAL	163.752,43	158.461,00	25.211,74	0,00	5.291,43

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 12 – Apuração do ICMS – Junho 2015

REGIME			
NORMAL		ESPECIAL TERMO DE ACORDO	
Entradas (Créditos)	R\$ 21.182,78	Entradas Compras p/ Revenda	R\$ 98.430,45
Saídas (Débitos)	R\$ 25.211,74	Presunção ICMS	2,00%
Imposto a recolher	R\$ 4.028,96		R\$ 1.968,61
Economia Líquida Mensal (ICMS regime Normal - ICMS Regime Especial) =			R\$ 2.060,35

Durante junho, houve uma nova economia e redução de custos com ICMS no valor total de R\$ 2.060,35.

Tabela 13 – Resumo das operações de Entrada-Saída | Julho - 2015

CODIFICAÇÃO		NATUREZA	VALORES CONTÁBEIS	ICMS - VALORES FISCAIS			
CONTÁBIL	FISCAL			OPERAÇÕES COM CRÉDITO DO IMPOSTO		OPERAÇÕES SEM CRÉDITO DO IMPOSTO	
				BASE DE CÁLCULO	IMPOSTO CREDITADO	ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS	OUTRAS
1-000		ENTRADAS OU AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS DO ESTADO					
1-100		COMPRAS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO, PRODUÇÃO PRÓPRIA					
1-102		Compra para comercialização	107.802,27	101.156,65	23.756,88	0,00	6.645,62
1-250		COMPRAS DE ENERGIA ELÉTRICA					
1-253		Compra de energia elétrica por estabelecimen	1.224,60	0,00	0,00	0,00	1.224,60
1-350		AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE					
1-353		Aquisição de serviço de transporte por estab	778,70	0,00	0,00	0,00	778,70
1-400		ENTRADAS DE MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME D					
1-407		Compra de mercadoria para uso ou consumo cuj	3.023,11	0,00	0,00	0,00	3.023,11
1-550		OPERAÇÕES COM BENS DE ATIVO IMOBILIZADO E MA					
1-556		Compra de material para uso ou consumo	2.550,00	0,00	0,00	0,00	2.550,00
		SUBTOTAL	115.378,68	101.156,65	23.756,88	0,00	14.222,03
2-000		ENTRADAS OU AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS DE OUTROS					
2-200		DEVOLUÇÕES DE VENDAS DE PRODUÇÃO PRÓPRIA, DE					
2-202		Devolução de venda de mercadoria adquirida o	1.728,00	1.728,00	207,36	0,00	0,00
2-350		AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE					
2-353		Aquisição de serviço de transporte por estab	219,02	0,00	0,00	0,00	219,02
		SUBTOTAL	1.947,02	1.728,00	207,36	0,00	219,02
		TOTAL	117.325,70	102.884,65	23.964,24	0,00	14.441,05
CODIFICAÇÃO		NATUREZA	VALORES CONTÁBEIS	ICMS - VALORES FISCAIS			
CONTÁBIL	FISCAL			OPERAÇÕES COM DÉBITO DO IMPOSTO		OPERAÇÕES SEM DÉBITO DO IMPOSTO	
				BASE DE CÁLCULO	IMPOSTO DEBITADO	ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS	OUTRAS
5-000		SAÍDAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS PARA O ESTA					
5-100		VENDAS DE PRODUÇÃO PRÓPRIA OU DE TERCEIROS					
5-102		Venda de mercadoria adquirida ou recebida de	75.779,00	75.779,00	18.063,28	0,00	0,00
5-900		OUTRAS SAÍDAS DE MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES D					
5-910		Remessa em bonificação, doação ou brinde	3.513,45	3.513,45	848,72	0,00	0,00
		SUBTOTAL	79.292,45	79.292,45	18.912,00	0,00	0,00
6-000		SAÍDAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS PARA OUTROS					
6-100		VENDAS DE PRODUÇÃO PRÓPRIA OU DE TERCEIROS					
6-102		Venda de mercadoria adquirida ou recebida de	71.237,26	71.237,26	8.548,50	0,00	0,00
6-400		SAÍDAS DE MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE					
6-403		Venda de mercadoria adquirida ou recebida de	38.275,69	32.906,05	3.948,63	0,00	5.369,64
6-900		OUTRAS SAÍDAS DE MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES D					
6-910		Remessa em bonificação, doação ou brinde	4.803,50	4.721,07	566,52	0,00	82,43
		SUBTOTAL	114.316,45	108.864,38	13.063,65	0,00	5.452,07
		TOTAL	193.608,90	188.156,83	31.975,65	0,00	5.452,07

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 14 - Apuração do ICMS – Julho 2015

REGIME			
NORMAL		ESPECIAL TERMO DE ACORDO	
Entradas (Créditos)	R\$ 23.964,24	Entradas Compras p/ Revenda	R\$ 107.802,27
Saídas (Débitos)	R\$ 31.975,65	Presunção ICMS	2,00%
Imposto a recolher	R\$ 8.011,41		R\$ 2.156,05
Economia Líquida Mensal (ICMS regime Normal - ICMS Regime Especial) =			R\$ 5.855,36

Em julho as vendas voltaram a tomar proporções maiores diante das compras, sendo assim o valor recolhido, a partir da apuração pelo regime especial, é de aproximadamente 4 vezes menos o montante devido no regime normal de apuração, poupando o contribuinte de um desembolso no valor de R\$ 5.855,36.

Tabela 15 – Resumo das operações de Entrada-Saída | Agosto - 2015

CODIFICAÇÃO		NATUREZA	VALORES CONTÁBEIS	ICMS - VALORES FISCAIS			
CONTÁBIL	FISCAL			OPERAÇÕES COM CREDITO DO IMPOSTO		OPERAÇÕES SEM CREDITO DO IMPOSTO	
				BASE DE CÁLCULO	IMPOSTO CREDITADO	ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS	OUTRAS
1-000		ENTRADAS OU AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS DO ESTADO					
1-100		COMPRAS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO, PRODUÇÃO PRÓPRIA					
1-102		Compra para comercialização	68.725,96	64.949,27	14.704,63	0,00	3.776,69
1-250		COMPRAS DE ENERGIA ELÉTRICA					
1-253		Compra de energia elétrica por estabelecimen	2.480,46	0,00	0,00	0,00	2.480,46
1-350		AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE					
1-353		Aquisição de serviço de transporte por estab	738,76	0,00	0,00	0,00	738,76
1-400		ENTRADAS DE MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME D					
1-407		Compra de mercadoria para uso ou consumo cuj	4.756,83	0,00	0,00	0,00	4.756,83
1-550		OPERAÇÕES COM BENS DE ATIVO IMOBILIZADO E MA					
1-556		Compra de material para uso ou consumo	485,59	0,00	0,00	0,00	485,59
		SUBTOTAL	77.187,60	64.949,27	14.704,63	0,00	12.238,33
2-000		ENTRADAS OU AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS DE OUTROS					
2-350		AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE					
2-353		Aquisição de serviço de transporte por estab	278,96	0,00	0,00	0,00	278,96
		SUBTOTAL	278,96	0,00	0,00	0,00	278,96
		TOTAL	77.466,46	64.949,27	14.704,63	0,00	12.517,19

CODIFICAÇÃO		NATUREZA	VALORES CONTÁBEIS	ICMS - VALORES FISCAIS			
CONTÁBIL	FISCAL			OPERAÇÕES COM DEBITO DO IMPOSTO		OPERAÇÕES SEM DEBITO DO IMPOSTO	
				BASE DE CÁLCULO	IMPOSTO DEBITADO	ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS	OUTRAS
5-000		SAÍDAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS PARA O ESTA					
5-100		VENDAS DE PRODUÇÃO PRÓPRIA OU DE TERCEIROS					
5-102		Venda de mercadoria adquirida ou recebida de	39.661,84	39.661,84	9.207,66	0,00	0,00
5-900		OUTRAS SAÍDAS DE MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES D					
5-910		Remessa em bonificação, doação ou brinde	1.464,84	1.464,84	355,66	0,00	0,00
		SUBTOTAL	41.126,68	41.126,68	9.563,32	0,00	0,00
6-000		SAÍDAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS PARA OUTROS					
6-100		VENDAS DE PRODUÇÃO PRÓPRIA OU DE TERCEIROS					
6-102		Venda de mercadoria adquirida ou recebida de	60.013,54	60.013,54	7.201,76	0,00	0,00
6-400		SAÍDAS DE MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE					
6-403		Venda de mercadoria adquirida ou recebida de	47.333,20	40.838,58	4.900,26	0,00	6.494,62
6-900		OUTRAS SAÍDAS DE MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES D					
6-910		Remessa em bonificação, doação ou brinde	1.402,86	1.388,53	166,62	0,00	14,33
		SUBTOTAL	108.749,60	102.240,65	12.268,64	0,00	6.508,95

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 16 - Apuração do ICMS – Agosto 2015

		REGIME	
NORMAL		ESPECIAL TERMO DE ACORDO	
Entradas (Créditos)	R\$ 14.704,63	Entradas Compras p/ Revenda	R\$ 68.725,96
Saídas (Débitos)	R\$ 21.831,96	Presunção ICMS	2,00%
Imposto a recolher	R\$ 7.127,33		R\$ 1.374,52
Economia Líquida Mensal (ICMS regime Normal - ICMS Regime Especial) =			R\$ 5.752,81

Conforme a tabela 16, acima, a economia alcançada no mês de agosto representa em aproximadamente 4 vezes o valor do ICMS recolhido, um resultado de grande relevância na apuração de impostos de uma empresa. Assim a empresa dispõe de mais capital para investimentos e aplicações comerciais.

Tabela 17 – Resumo das operações de Entrada-Saída | Setembro - 2015

CODIFICAÇÃO		NATUREZA	VALORES CONTÁBEIS	ICMS - VALORES FISCAIS			
CONTÁBIL	FISCAL			OPERAÇÕES COM CREDITO DO IMPOSTO		OPERAÇÕES SEM CREDITO DO IMPOSTO	
				BASE DE CALCULO	IMPOSTO CREDITADO	ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS	OUTRAS
1-000		ENTRADAS OU AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS DO ESTADO					
1-100		COMPRAS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO, PRODUÇÃO HORA					
1-102		Compra para comercialização	40.148,70	37.872,48	8.701,45	0,00	2.276,21
1-350		AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE					
1-353		Aquisição de serviço de transporte por estabelecimento	1.039,11	0,00	0,00	0,00	1.039,11
1-400		ENTRADAS DE MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE					
1-407		Compra de mercadoria para uso ou consumo cujo imposto de	2.568,31	0,00	0,00	0,00	2.568,31
1-550		OPERAÇÕES COM BENS DE ATIVO IMOBILIZADO E NÃO					
1-551		Compra de bem para o ativo imobilizado	2.228,00	0,00	0,00	0,00	2.228,00
1-556		Compra de material para uso ou consumo	1.550,60	0,00	0,00	0,00	1.550,60
1-900		OUTRAS ENTRADAS DE MERCADORIAS OU AQUISIÇÕES					
1-949		Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço	123,90	0,00	0,00	0,00	123,90
		SUBTOTAL	47.658,62	37.872,48	8.701,45	0,00	9.786,13
2-000		ENTRADAS OU AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS DE OUTROS					
2-350		AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE					
2-353		Aquisição de serviço de transporte por estabelecimento	1.019,44	0,00	0,00	0,00	1.019,44
2-550		OPERAÇÕES COM BENS DE ATIVO IMOBILIZADO E NÃO					
2-556		Compra de material para uso ou consumo	58,40	0,00	0,00	0,00	58,40
		SUBTOTAL	1.077,84	0,00	0,00	0,00	1.077,84
		TOTAL	48.736,46	37.872,48	8.701,45	0,00	10.863,97

CODIFICAÇÃO		NATUREZA	VALORES CONTÁBEIS	ICMS - VALORES FISCAIS			
CONTÁBIL	FISCAL			OPERAÇÕES COM DEBITO DO IMPOSTO		OPERAÇÕES SEM DEBITO DO IMPOSTO	
				BASE DE CALCULO	IMPOSTO DEBITADO	ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS	OUTRAS
5-000		SAÍDAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS PARA O ESTABELECIMENTO					
5-100		VENDAS DE PRODUÇÃO PRÓPRIA OU DE TERCEIROS					
5-102		Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	69.302,75	69.302,75	16.251,69	0,00	0,00
5-900		OUTRAS SAÍDAS DE MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS					
5-910		Remessa em bonificação, doação ou brinde	1.434,12	1.434,12	358,45	0,00	0,00
		SUBTOTAL	70.736,87	70.736,87	16.610,14	0,00	0,00
6-000		SAÍDAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS PARA OUTROS					
6-100		VENDAS DE PRODUÇÃO PRÓPRIA OU DE TERCEIROS					
6-102		Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	7.229,06	7.229,06	867,31	0,00	0,00
6-400		SAÍDAS DE MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE					
6-401		Venda de produção do estabelecimento em operação	5.366,65	4.608,41	552,56	0,00	758,24
6-900		OUTRAS SAÍDAS DE MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS					
6-910		Remessa em bonificação, doação ou brinde	153,74	152,29	35,38	0,00	1,45
		SUBTOTAL	12.749,45	11.989,76	1.455,25	0,00	759,69
		TOTAL	83.486,32	82.726,63	18.065,39	0,00	759,69

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 18 – Apuração do ICMS – Setembro 2015

REGIME			
NORMAL		ESPECIAL TERMO DE ACORDO	
Entradas (Créditos)	R\$ 8.701,45	Entradas Compras p/ Revenda	R\$ 40.148,70
Saídas (Débitos)	R\$ 18.065,39	Presunção ICMS	2,00%
Imposto a recolher	R\$ 9.363,94		R\$ 802,97
Economia Líquida Mensal (ICMS regime Normal - ICMS Regime Especial) =			R\$ 8.560,97

Em setembro o valor do imposto a recolher no regime normal de apuração seria de R\$ 9.363,94, sendo que devido a usufruição dos benefícios fiscais concedidos a partir do termo de acordo, foram recolhidos efetivamente aos cofres públicos somente o valor de R\$ 802,97, equivalendo na economia líquida de R\$ 8.560,97.

Tabela 19 – Resumo das operações de Entrada-Saída | Outubro - 2015

CODIFICAÇÃO		NATUREZA	VALORES CONTÁBEIS	ICMS - VALORES FISCAIS			
CONTÁBIL	FISCAL			OPERAÇÕES COM CREDITO DO IMPOSTO		OPERAÇÕES SEM CREDITO DO IMPOSTO	
				BASE DE CALCULO	IMPOSTO CREDITADO	ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS	OUTRAS
1-000		ENTRADAS OU AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS DO ESTADO					
1-100		COMPRAS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO, PRODUÇÃO HORA					
1-102		Compra para comercialização	81.861,85	77.036,96	17.837,51	0,00	4.824,89
1-400		ENTRADAS DE MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME D					
1-407		Compra de mercadoria para uso ou consumo cuj	677,47	0,00	0,00	0,00	677,47
1-550		OPERAÇÕES COM BENS DE ATIVO IMOBILIZADO E MA					
1-556		Compra de material para uso ou consumo	2.011,77	0,00	0,00	0,00	2.011,77
		SUBTOTAL	84.551,09	77.036,96	17.837,51	0,00	7.514,13
2-000		ENTRADAS OU AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS DE OUTROS					
2-900		OUTRAS ENTRADAS DE MERCADORIAS OU AQUISIÇÕES					
2-933		Aquisição de serviço tributado pelo ISSQN	560,00	0,00	0,00	0,00	560,00
2-949		Outra entrada de mercadoria ou prestação de	26,25	0,00	0,00	0,00	26,25
		SUBTOTAL	586,25	0,00	0,00	0,00	586,25
		TOTAL	85.137,34	77.036,96	17.837,51	0,00	8.100,38

CODIFICAÇÃO		NATUREZA	VALORES CONTÁBEIS	ICMS - VALORES FISCAIS			
CONTÁBIL	FISCAL			OPERAÇÕES COM DEBITO DO IMPOSTO		OPERAÇÕES SEM DEBITO DO IMPOSTO	
				BASE DE CALCULO	IMPOSTO DEBITADO	ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS	OUTRAS
6-000		SAÍDAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS PARA OUTROS					
6-100		VENDAS DE PRODUÇÃO PRÓPRIA OU DE TERCEIROS					
6-102		Venda de mercadoria adquirida ou recebida de	98.591,38	98.591,38	11.830,64	0,00	0,00
6-400		SAÍDAS DE MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE					
6-403		Venda de mercadoria adquirida ou recebida de	25.176,39	22.522,32	2.702,69	0,00	2.654,07
6-900		OUTRAS SAÍDAS DE MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES D					
6-910		Remessa em bonificação, doação ou brinde	2.100,29	2.100,29	252,04	0,00	0,00
6-911		Remessa de amostra grátis	56,37	56,37	6,75	0,00	0,00
		SUBTOTAL	125.924,43	123.270,36	14.792,12	0,00	2.654,07
		TOTAL	125.924,43	123.270,36	14.792,12	0,00	2.654,07

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 20 – Apuração do ICMS – Outubro 2015

		REGIME	
		NORMAL	ESPECIAL TERMO DE ACORDO
Entradas (Créditos)	R\$	17.837,51	Entradas Compras p/ Revenda R\$ 81.861,85
Saídas (Débitos)	R\$	14.792,12	Presunção ICMS 2,00%
Imposto a recolher	-R\$	3.045,39	R\$ 1.637,24
Economia Líquida Mensal (ICMS regime Normal - ICMS Regime Especial) =			-R\$ 1.408,15

Em outubro, conforme tabelas 19 e 20, acima, percebe que o montante de vendas foi bem equivalente ao de aquisições, sem contar que a proporção dos créditos de ICMS nas entradas não está na mesma proporção dos débitos tributados nas saídas, dando a entender que os produtos adquiridos nesse período tinham alíquotas majoradas comparado as alíquotas dos produtos que foram vendidos, o que justificaria o por que durante esta competência no regime normal de apuração não teria saldo a pagar, mas sim a compensar em competências futuras no valor de R\$ 3.045,39. Ao analisar a apuração do regime especial nota-se que foi recolhido R\$ 1.637,24, mas não poderemos considerar totalmente como uma “perda”, visto que em todas as competências anteriores a apuração do ICMS com base regime especial se mostrou uma prática viável do ponto de vista econômico-financeiro para a empresa.

Tabela 21 – Resumo das operações de Entrada-Saída | Novembro - 2015

CODIFICAÇÃO		NATUREZA	VALORES CONTÁBEIS	ICMS - VALORES FISCAIS			
CONTÁBIL	FISCAL			OPERAÇÕES COM CREDITO DO IMPOSTO		OPERAÇÕES SEM CREDITO DO IMPOSTO	
				BASE DE CÁLCULO	IMPOSTO CREDITADO	ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS	OUTRAS
1-000		ENTRADAS OU AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS DO ESTADO					
1-100		COMPRAS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO, PRODUÇÃO RURA					
1-102		Compra para comercialização	54.159,10	50.905,32	11.853,30	0,00	3.253,78
1-250		COMPRAS DE ENERGIA ELÉTRICA					
1-253		Compra de energia elétrica por estabelecimen	1.063,90	0,00	0,00	0,00	1.063,90
1-350		AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE					
1-353		Aquisição de serviço de transporte por estab	1.219,53	0,00	0,00	0,00	1.219,53
1-400		ENTRADAS DE MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME D					
1-407		Compra de mercadoria para uso ou consumo cuj	2.792,41	0,00	0,00	0,00	2.792,41
1-550		OPERAÇÕES COM BENS DE ATIVO IMOBILIZADO E MA					
1-556		Compra de material para uso ou consumo	672,00	0,00	0,00	0,00	672,00
		SUBTOTAL	59.906,94	50.905,32	11.853,30	0,00	9.001,62
2-000		ENTRADAS OU AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS DE OUTROS					
2-550		OPERAÇÕES COM BENS DE ATIVO IMOBILIZADO E MA					
2-556		Compra de material para uso ou consumo	377,30	0,00	0,00	0,00	377,30
		SUBTOTAL	377,30	0,00	0,00	0,00	377,30
		TOTAL	60.284,24	50.905,32	11.853,30	0,00	9.378,92
CODIFICAÇÃO		NATUREZA	VALORES CONTÁBEIS	ICMS - VALORES FISCAIS			
CONTÁBIL	FISCAL			OPERAÇÕES COM DÉBITO DO IMPOSTO		OPERAÇÕES SEM DÉBITO DO IMPOSTO	
				BASE DE CÁLCULO	IMPOSTO DEBITADO	ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS	OUTRAS
5-000		SAÍDAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS PARA O ESTA					
5-100		VENDAS DE PRODUÇÃO PRÓPRIA OU DE TERCEIROS					
5-102		Venda de mercadoria adquirida ou recebida de	47.172,44	47.172,44	11.023,21	0,00	0,00
		SUBTOTAL	47.172,44	47.172,44	11.023,21	0,00	0,00
6-000		SAÍDAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS PARA OUTROS					
6-100		VENDAS DE PRODUÇÃO PRÓPRIA OU DE TERCEIROS					
6-102		Venda de mercadoria adquirida ou recebida de	39.255,55	39.255,55	4.709,78	0,00	0,00
6-400		SAÍDAS DE MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE					
6-403		Venda de mercadoria adquirida ou recebida de	37.464,36	32.126,63	3.853,28	0,00	5.337,73
6-900		OUTRAS SAÍDAS DE MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES D					
6-910		Remessa em bonificação, doação ou brinde	8.323,56	7.299,15	875,48	0,00	1.025,41
		SUBTOTAL	85.043,47	78.680,33	9.438,54	0,00	6.363,14
		TOTAL	132.215,91	125.852,77	20.461,75	0,00	6.363,14

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 22 – Apuração do ICMS – Novembro 2015

		REGIME	
		NORMAL	ESPECIAL TERMO DE ACORDO
Entradas (Créditos)	R\$	11.853,30	Entradas Compras p/ Revenda R\$ 54.159,10
Saídas (Débitos)	R\$	20.461,75	Presunção ICMS 2,00%
Imposto a recolher	R\$	8.608,45	R\$ 1.083,18
Economia Líquida Mensal (ICMS regime Normal - ICMS Regime Especial) =			R\$ 7.525,27

Durante novembro, na tabela 22, o resultado econômico líquido obtido pela empresa no custo com impostos foi de R\$ 7.525,27, sendo equivalente a quase 7 vezes valor do ICMS efetivamente recolhido durante o período.

Tabela 23 – Resumo das operações de Entrada-Saída | Dezembro - 2015

CODIFICAÇÃO		NATUREZA	VALORES CONTÁBEIS	ICMS - VALORES FISCAIS			
CONTÁBIL	FISCAL			OPERAÇÕES COM CRÉDITO DO IMPOSTO		OPERAÇÕES SEM CRÉDITO DO IMPOSTO	
				BASE DE CÁLCULO	IMPOSTO CREDITADO	ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS	OUTRAS
1-000		ENTRADAS OU AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS DO ESTADO					
1-100		COMPRAS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO, PRODUÇÃO RURA					
1-102		Compra para comercialização	63.182,96	59.322,01	14.078,21	0,00	3.860,95
1-250		COMPRAS DE ENERGIA ELÉTRICA					
1-253		Compra de energia elétrica por estabelecimen	1.148,01	0,00	0,00	0,00	1.148,01
1-400		ENTRADAS DE MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME D					
1-407		Compra de mercadoria para uso ou consumo cuj	3.264,80	0,00	0,00	0,00	3.264,80
1-550		OPERAÇÕES COM BENS DE ATIVO IMOBILIZADO E MA					
1-556		Compra de material para uso ou consumo	278,00	0,00	0,00	0,00	278,00
		SUBTOTAL	67.873,77	59.322,01	14.078,21	0,00	8.551,76
2-000		ENTRADAS OU AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS DE OUTROS					
2-200		DEVOLUÇÕES DE VENDAS DE PRODUÇÃO PRÓPRIA, DE					
2-202		Devolução de venda de mercadoria adquirida o	706,26	581,31	69,75	0,00	124,95
2-350		AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE					
2-353		Aquisição de serviço de transporte por estab	538,63	0,00	0,00	0,00	538,63
		SUBTOTAL	1.244,89	581,31	69,75	0,00	663,58
		TOTAL	69.118,66	59.903,32	14.147,96	0,00	9.215,34
CODIFICAÇÃO		NATUREZA	VALORES CONTÁBEIS	ICMS - VALORES FISCAIS			
CONTÁBIL	FISCAL			OPERAÇÕES COM DÉBITO DO IMPOSTO		OPERAÇÕES SEM DÉBITO DO IMPOSTO	
				BASE DE CÁLCULO	IMPOSTO DÉBITADO	ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS	OUTRAS
5-000		SAÍDAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS PARA O ESTA					
5-100		VENDAS DE PRODUÇÃO PRÓPRIA OU DE TERCEIROS					
5-102		Venda de mercadoria adquirida ou recebida de	67.984,31	67.984,31	16.176,34	0,00	0,00
5-900		OUTRAS SAÍDAS DE MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES D					
5-910		Remessa em bonificação, doação ou brinde	2.077,96	2.077,96	519,43	0,00	0,00
		SUBTOTAL	70.062,27	70.062,27	16.695,77	0,00	0,00
6-000		SAÍDAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS PARA OUTROS					
6-100		VENDAS DE PRODUÇÃO PRÓPRIA OU DE TERCEIROS					
6-102		Venda de mercadoria adquirida ou recebida de	54.013,60	54.013,60	6.480,41	0,00	0,00
6-400		SAÍDAS DE MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE					
6-403		Venda de mercadoria adquirida ou recebida de	33.090,18	29.014,51	3.479,40	0,00	4.075,67
6-900		OUTRAS SAÍDAS DE MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES D					
6-910		Remessa em bonificação, doação ou brinde	2.116,04	2.052,41	246,16	0,00	63,63
		SUBTOTAL	89.219,82	85.080,52	10.205,97	0,00	4.139,30
		TOTAL	159.282,09	155.142,79	26.901,74	0,00	4.139,30

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 24 – Apuração do ICMS – Dezembro de 2015

		REGIME	
NORMAL		ESPECIAL TERMO DE ACORDO	
Entradas (Créditos)	R\$ 14.147,96	Entradas Compras p/ Revenda	R\$ 63.182,96
Saídas (Débitos)	R\$ 26.901,74	Presunção ICMS	2,00%
Imposto a recolher	R\$ 12.753,78		R\$ 1.263,66
Economia Líquida Mensal (ICMS regime Normal - ICMS Regime Especial) =			R\$ 11.490,12

Em dezembro, na tabela 24, acima, foi apurado o maior percentual de economia durante todo o ano-calendário, pois o valor do ICMS devido no regime normal foi de R\$ 12.753,78, mas graças ao termo de acordo, a empresa só repassou aos cofres públicos a quantia de R\$ 1.263,66, fazendo uma economia de R\$ 11.490,12.

Ao longo do período dos 12 (doze) meses, é possível constatar que a empresa deixou de assumir com um ônus financeiro, a título de recolhimento de ICMS normal, no valor total de R\$ 57.768,15 (cinquenta e sete mil, setecentos e sessenta e oito e quinze centavos).

Tabela 25 – Comparativo de apuração do saldo final – ANO 2015

COMPETÊNCIA	ICMS APURADO NO REGIME		ECONOMIA / PERDA
	NORMAL	ESPECIAL TERMO DE ACORDO	
Janeiro	R\$ 7.631,27	R\$ 1.302,60	R\$ 6.328,67
Fevereiro	R\$ 3.891,56	R\$ 1.126,12	R\$ 2.765,44
Março	R\$ 9.182,71	R\$ 1.784,42	R\$ 7.398,29
Abril	R\$ 5.053,80	R\$ 2.328,28	R\$ 2.725,52
Mai	R\$ 3.544,18	R\$ 1.556,10	R\$ 1.988,08
Junho	R\$ 4.028,96	R\$ 1.968,61	R\$ 2.060,35
Julho	R\$ 8.011,41	R\$ 2.156,05	R\$ 5.855,36
Agosto	R\$ 7.127,33	R\$ 1.374,52	R\$ 5.752,81
Setembro	R\$ 9.363,94	R\$ 802,97	R\$ 8.560,97
Outubro	-R\$ 3.045,49	R\$ 1.637,24	-R\$ 1.408,25
Novembro	R\$ 8.608,45	R\$ 1.083,18	R\$ 7.525,27
Dezembro	R\$ 12.753,78	R\$ 1.263,66	R\$ 11.490,12
IMPOSTO A RECOLHER =	R\$ 76.151,90	R\$ 18.383,75	
Economia Líquida Anual (ICMS regime Normal - ICMS Regime Especial) =		R\$ 57.768,15	

Sendo assim toda a economia obtida reverteu-se instantaneamente em capital de giro para as operações comerciais realizadas pela empresa, dando assim maiores condições para investimento e maior garantia em suas disponibilidades financeiras para arcar com outras despesas. Sem falar que a medida que a proporção de suas operações de venda aumentam, maiores são os resultados positivos.

5. CONCLUSÃO

Ao fim desta pesquisa, faz-se necessário destacar que o objetivo geral e os respectivos objetivos específicos foram alcançados, visto que foi possível demonstrar os reflexos do planejamento tributário aplicado como medida estratégica na gestão empresarial, além de apresentar quais as peculiaridades inerentes à adoção do regime especial de apuração, previsto nos termos do Decreto Estadual Nº. 26.169/09, pelos contribuintes atacadistas de produtos de higiene pessoal e perfumaria.

A partir das informações analisadas foi identificado o presente e plena execução do planejamento tributário como ferramenta de gerenciamento das operações financeiras, fiscais e comerciais que competem a entidade, pois como visto, todos os setores da empresa se ajustaram, harmonizando e estruturando seus processos de forma a produzir sinergia entre sua execução e seus resultados. Ao término da análise foram apresentados, em termos monetários, os resultados positivos obtidos no quesito economia e redução de custos.

Com base em todas as análises e informações explanadas no contexto do presente estudo, conclui-se que a adoção do planejamento tributário é essencial no assessoramento a gestão empresarial quanto a tomada de decisão, pois a adoção de tais medidas estratégicas tem influência e impacta diretamente de forma positiva nos lucros e despesas, pois os custos operacionais são reduzidos, os lucros maximizados, além de garantir uma estrutura sólida para a organização, devido o seu respaldo legal, obstruindo assim quaisquer existências de riscos que venham atingir ou arriscar a manutenção do negócio.

O fato é que elo formado por um profissional contábil capacitado e uma gestão empresarial que esteja aberta as propostas de melhorias de sua assessoria tributária perante o gerenciamento administrativo de seu negócio produzem grandes resultados favoráveis ao ente corporativo em sua atuação no mercado, garantindo assim sua integridade sem comprometê-la, tornando-a inteiramente beneficiada.

BIBLIOGRAFIA

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <www.receita.fazenda.gov.br>. Acesso em: 31 de out 2017.

BRASIL. **Decreto Estadual Nº. 21.400/02**. Aprova o novo RICMS/SE. Disponível em: <www.sefaz.se.gov.br>. Acesso em: 04 de nov 2017.

BRASIL. **Decreto Estadual nº. 26.169/09**. Dispõe sobre o tratamento tributário especial nas operações internas de produtos de higiene pessoal e perfumaria, produzidos no Estado de Sergipe, para atacadistas localizados neste Estado, e dá providências correlatas. Disponível em: <www.sefaz.se.gov.br>. Acesso em: 01 de nov. 2017.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Instituiu Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 17 de out. 2017.

BRASIL. **[Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996](#)**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 04 de nov 2017.

CAJUEIRO, Roberta Liana Pimentel. **Manual para elaboração de trabalhos acadêmicos**. Rio de Janeiro: Vozes, 2012.

CAMPOS, Cândido H. **Planejamento tributário: imposto de renda das empresas**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1987.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Planejamento Tributário: Teoria e Prática**. São Paulo: Saraiva, 2012.

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

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário: atualizado de acordo com as emendas constitucionais**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de direito tributário**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MEZZARROBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia Servilha. **Manual de Metodologia da Pesquisa no Direito**. São Paulo: Saraiva, 2003.

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

OLIVEIRA, Luis Martins de et al. **Manual de Contabilidade Tributária**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

RAMPAZZO, Lino. **Metodologia científica**: para alunos dos cursos de graduação e pós graduação. São Paulo: Edições Loyola, 2002.

RICHARDSON, Roberto Jarry, et al. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 3. ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2008.