

UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ  
COORDENAÇÃO DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO  
CURSO DE GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO

CAROLINE COUTINHO BERTUZZI

**ANÁLISE DO IMPACTO FINANCEIRO DEVIDO A CRÉDITO DE  
TRIBUTOS EM UMA CERVEJARIA NO LESTE DO PARANÁ**

PROJETO DE TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

MEDIANEIRA

2018

CAROLINE COUTINHO BERTUZZI

**ANÁLISE DO IMPACTO FINANCEIRO DEVIDO A CRÉDITO DE  
TRIBUTOS EM UMA CERVEJARIA NO LESTE DO PARANÁ**

Projeto de Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Curso de Graduação, em Engenharia de Produção, da Universidade Tecnológica Federal do Paraná, como requisito parcial à disciplina de TCC2.

Orientador: Prof. Me. Neron Alípio Cortes Berghauser  
Coorientadora: Prof<sup>a</sup>. Me. Reinalda Blanco Pereira

MEDIANEIRA

2018



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO  
**UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ**  
CAMPUS MEDIANEIRA

Diretoria de Graduação  
Coordenação de Engenharia de Produção  
Curso de Graduação em Engenharia de Produção



---

## **TERMO DE APROVAÇÃO**

### **ANÁLISE DO IMPACTO FINANCEIRO DEVIDO A CRÉDITO DE TRIBUTOS EM UMA CERVEJARIA NO LESTE DO PARANÁ**

Por

CAROLINE COUTINHO BERTUZZI

Este projeto de trabalho de conclusão de curso foi apresentado às 08:20h do dia 14 de junho de 2018 como requisito parcial para aprovação na disciplina de TCC2, da Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Campus Medianeira. O candidato foi arguido pela Banca Examinadora composta pelos professores abaixo assinados. Após deliberação, a Banca Examinadora considerou o projeto para realização de trabalho de diplomação aprovado.

---

Prof. Me. Neron Alípio Cortes Berghauser  
Universidade Tecnológica Federal do Paraná

---

Prof. Me. Reinalda Blanco Pereira  
Universidade Tecnológica Federal do Paraná

---

Prof. Dr. Ricardo dos Santos  
Universidade Tecnológica Federal do Paraná

---

Prof. Me. Edward Seabra Júnior  
Universidade Tecnológica Federal do Paraná

- O termo de Aprovação assinado encontra-se na Coordenação do Curso -

## **AGRADECIMENTOS**

Ao meu pai Claudir Bertuzzi, por ser meu alicerce na vida, pelo apoio desmedido em todos meus passos e pelo amor sem fim pela nossa família.

A minha mãe Méia Bertuzzi, por ser o maior exemplo de mulher que eu conheço, pelo seu zelo diário, amor incondicional e ombro amigo nos momentos mais difíceis dessa caminhada.

A Júlia Bertuzzi, por estar sempre presente para me ouvir, pelos momentos de risada e companheirismo que compartilhamos desde a infância.

Ao Luís Fernando Lilli pelo apoio, parceria e paciência durante essa etapa.

Aos meus orientadores Neron Alípio Cortes Berghauser e Reinalda Blanco Pereira por toda a disposição, suporte, amizade e conhecimentos compartilhados.

Aos demais amigos que tornaram essa jornada mais leve e feliz.

A todos que colaboraram para a realização e finalização deste trabalho.

*"Quão mais corajoso você for,  
mais você verá."*

Neil Gaiman

## RESUMO

BERTUZZI, Caroline. **Análise do impacto financeiro devido a crédito de tributos em uma cervejaria no leste do Paraná.** 2018. Monografia (Bacharel em Engenharia de Produção) - Universidade Tecnológica Federal do Paraná.

Diante os desafios enfrentados pelas empresas na economia atual e a complexidade do sistema tributário nacional, fez-se necessária a utilização de ferramentas adequadas de monitoramento para que leis fiscais sejam cumpridas e gerem créditos de tributos conforme classificação correta de itens. Assim, a oportunidade deste trabalho veio através de realizar um estudo de caso objetivando a pesquisa exploratória para conhecer a realidade financeira de créditos de PIS, COFINS, IPI e ICMS e a eficiência do estrutura tributária de uma Cervejaria no Leste do Paraná, aplicando os procedimentos da pesquisa documental para reunir dados de circulação de itens e materiais creditados ou não tributariamente durante o período de um ano. Através das informações obtidas foi possível então contabilizar e fazer a análise de seu histórico, buscando por meio deste alcançar a finalidade do trabalho em evidenciar a importância e o impacto financeiro gerado pelo uso correto de leis de beneficiamento tributário dentro da empresa.

**Palavras-chave:** planejamento; tributos; gestão.

## ABSTRACT

BERTUZZI, Caroline. **Analysis of the financial impact due to credit of taxes in a brewery in eastern of Paraná.** 2018. Monografia (Bacharel em Engenharia de Produção) - Universidade Tecnológica Federal do Paraná.

Towards with the challenges faced by companies in the current economy and the complexity of the national tax system, it is necessary to use adequate management tools so that tax laws are accomplished and generate tax credits according to the correct classification of items. Thus, the opportunity of this work comes through to carry out a case study objectifying the exploratory research to know the financial reality of credits of PIS, COFINS, IPI and ICMS and the efficiency of the tax planning of a Brewery in Eastern Paraná, applying the procedures of documentary research to gather circulation data of purchased items and materials credited or uncredited during a one-year period. Through the information obtained, it will be possible to analyze its history, seeking from it to achieve the purpose of this work in highlighting the importance and the financial impact generated by the correct use of tax laws within the company.

**Key-words:** planning; tributes; management.

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Créditos de IPI.....	33
Tabela 2 - Créditos de ICMS.....	34
Tabela 3 - Crédito de PIS.....	35
Tabela 4 - Crédito de cofins.....	35
Tabela 5 - Total de tributos creditados.....	<b>Erro! Indicador não definido.</b> 36
Tabela 6 - Alíquotas com diferentes origens.....	42
Tabela 7 - Alíquotas especiais de Minas Gerais.....	43
Tabela 8 - Alíquotas especiais do Rio de Janeiro.....	44

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Processos de falência, insolvência e recuperação de empresas nos tribunais judiciais de 1ª instância, 2º semestre.....	14
Figura 2 - Motivos alegados pelos empreendedores para que sua empresa deixasse de funcionar.....	15
Figura 3 - Procedimentos metodológicos .....	28
Figura 4 - Fluxograma do processo de crédito de imposto dentro da empresa. Fonte: Autoria própria.....	32
Figura 5 - Alíquotas referentes a 2018 no Brasil .....	36
Figura 6 - Proporções da média dos valores dos produtos e serviços utilizados entre fornecedores. ....	38
Figura 7 - Valores do atual cenário de compra da empresa.....	38
Figura 8 – ICMS gerado atualmente no Paraná.....	39
Figura 9 - Simulação do ICMS em diferentes regiões para mesmos fornecedores...	40
Figura 10 - Simulação da carga tributária de diferentes estados para os mesmos fornecedores .....	45

## LISTA DE SIGLAS

CF	Constituição Federal
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CTN	Código Tributário Nacional
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
MIP	Materiais Intermediários de Produção
CRM	Conselho Regional de Medicina
CREA	Conselho Regional de Engenharia e Agronomia
DIFAL	Diferencial de Alíquotas

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>11</b>
<b>2</b>	<b>JUSTIFICATIVA</b> .....	<b>14</b>
<b>3</b>	<b>OBJETIVOS</b> .....	<b>17</b>
3.1	OBJETIVO GERAL .....	17
3.2	OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	17
<b>4</b>	<b>FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b> .....	<b>18</b>
4.1	CONCEITOS DA ADMINSTRAÇÃO FINANCEIRA .....	18
4.2	TRIBUTOS.....	19
4.3	IMPOSTOS .....	21
4.4	CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS .....	22
4.5	PIS E COFINS .....	22
4.6	ICMS e IPI.....	24
4.7	ALÍQUOTA.....	26
4.8	DIFAL.....	27
<b>5</b>	<b>PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS</b> .....	<b>28</b>
5.1	CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA.....	28
5.1.1	Quanto a sua Natureza.....	29
5.1.2	Quanto Ao Seus Objetivos.....	29
5.1.3	Quanto Aos Procedimentos .....	30
<b>6</b>	<b>RESULTADOS E DISCUSSÕES</b> .....	<b>32</b>
6.1	CRÉDITO GERAL DE TRIBUTOS.....	32
6.2	ANÁLISE E SIMULAÇÃO DE ICMS .....	36
6.2.1	Cenário Atual do CMS na cervejaria no Paraná .....	37
6.2.2	Cenário Atual do ICMS .....	39
6.3	SIMULAÇÃO DE COMPRA PROVENIENTES DE OUTROS ESTADOS.....	41
<b>7</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	<b>46</b>
<b>8</b>	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>48</b>

## 1. INTRODUÇÃO

A globalização dos mercados tem sido considerada um fenômeno que propiciou diversas mudanças nessas últimas décadas, gerando o crescimento da competitividade e que exige das empresas maior controle na gestão dos recursos financeiros, levando essas companhias a adotarem um sistema de gestão financeira que auxilie no planejamento e utilização de seus recursos financeiros.

De acordo com Chiavenato (1999, p.30) “na era da informação, as organizações requerem agilidade, mobilidade, inovação e mudanças necessárias para enfrentar as novas ameaças e oportunidades em um ambiente de intensa mudança e turbulência.”.

As necessidades de renovação para se manter no mercado resultam na disposição dos objetivos das empresas atuais, como completa Chiavenato (1999, p.314):

A maior parte das organizações foram estruturadas dentro de padrões de estabilidade e permanência. São organizações feitas para durar para sempre, como se fossem prontas, perfeitas e acabadas e que não necessitam de melhorias e adaptações ao longo dos tempos. (CHIAVENATO, 1999, p.314)

A gestão financeira entra como parceira para captar, organizar e compilar dados de modo a permitir uma avaliação da situação econômico-financeira da companhia. “É necessário elaborar o planejamento financeiro no sentido de evidenciar as necessidades tanto de financiamentos como de investimentos para que a empresa consiga atingir seus objetivos. ” (GALVAN, BRESSAN, CAMPOS 2008, p. 50). A análise econômico-financeira, no contexto deste trabalho, se constitui em um instrumento de avaliação da empresa para auxiliar na tomada de decisão. Segundo Silva (2006) essa análise financeira de uma empresa consiste em examinar detalhadamente todos os dados da entidade e elementos interiores e exteriores que podem afetá-la financeiramente.

Para que as metas sejam alcançadas nas companhias, é necessário planejamento, controle e monitoramento rígido de todas suas ações. O planejamento é conceituado por Sanvicente e Santos (2008, p. 16) como: “Planejar é estabelecer com tendências as ações a serem executadas, estimar os recursos a serem

empregados e definir as correspondentes atribuições de responsabilidades em relação a um período futuro determinado”, sendo assim, para cada passo no planejamento tributário são necessárias estratégias de previsão.

Em relação ao controle e monitoramento, Oliveira e D’Ávila (2002) afirmam que o objetivo é checar e assegurar que todas as políticas e normas estipuladas pelo governo e pela companhia sejam cumpridas com plenitude. Os profissionais na área da gestão financeira devem ser de confiança e serem capacitados a tomar decisões rápidas com qualidade. Em situações de adversidades, o gerente ou analista financeiro devem ser preparados para registrar adequadamente as anomalias e tratá-las da maneira mais correta possível para que se assegure o processamento correto das transações da empresa em sua legalidade.

A confiabilidade dos resultados financeiros é importante pois geram a sustentação de decisões, como escreve Attie (1987, p.200):

A confiabilidade dos resultados gerados por esse fluxo que transforma simples dados em informações a partir das quais os empresários, utilizando-se de sua experiência administrativa, tomam decisões com vistas no objetivo comum da empresa, assume vital importância (ATTIE, 1986, p.200).

Welsch (1993) completa que a função de controle pode ser dividida em três fases: fase de avaliação de resultados, da comunicação dos desvios ou falhas e de acompanhamento das correções. Neste estudo o foco da avaliação de resultados será composto pelo impacto causado por falhas no monitoramento de tributos, sua comunicação estratificada em planilha e seu acompanhamento pela verificação analítica individual de cada material.

O planejamento tributário é uma ferramenta essencial que dá suporte a empresas, proporcionando condições seguras a elas para sua melhor organização e condução de seus sistemas financeiros. Conforme Marion (2002) o planejamento fiscal é a análise dos conjuntos de atividades econômicas financeiras de uma empresa em relação as suas obrigações fiscais. A empresa deve ter o controle total de todas suas finanças, negócios, bens, receitas para que sofra o menor ônus fiscal.

Na companhia cervejeira a qual esse estudo se refere, o planejamento fiscal é aplicado as contribuições especiais PIS e Cofins e aos impostos IPI e ICMS, com meta de obterem redução nos custos e aumento de competitividade. Maggi (2009) reforça que entre as atividades do planejamento adotam-se os procedimentos estritamente dentro das normas legais.

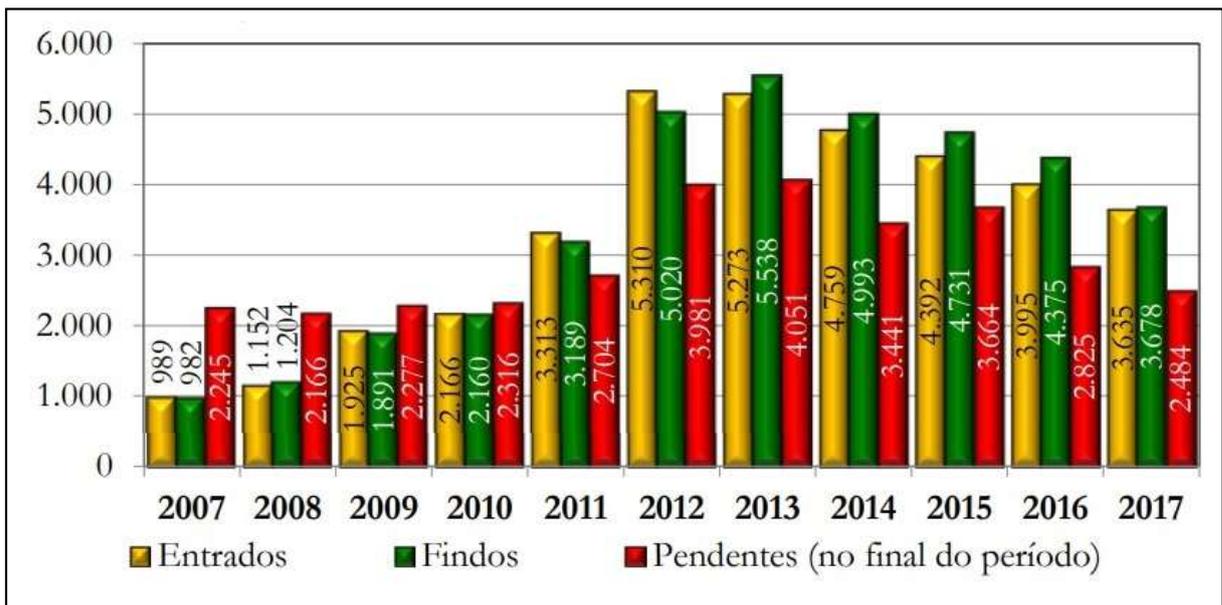
Maggi (2009) encerra essa linha de pensamento afirmando que planejar-se tributariamente é algo fundamental para qualquer empresa que queira se manter no mercado, pois as leis e determinações fiscais em constantes modificações transformam a legislação tributária do Brasil em um sistema extremamente complexo. O gestor financeiro deve manter-se atualizado a respeito de quais leis se aplicam ao seu negócio para sobreviver à essa dificuldade. A solução proposta por Palomino e Carli (2008) a essa dificuldade, baseia-se no processo de monitorar, avaliar e melhorar o desempenho de controle de leis impostas a empresa, que bem executadas, servirão para alcançar maiores retornos financeiros.

O objetivo deste estudo é para este trabalho foram utilizadas tais estratégias afim de amenizar gastos e evitar com que problemas de gestão influenciem no planejamento tributário e no orçamento da cervejaria.

## 2. JUSTIFICATIVA

De acordo com o Portal Tributário (2017), segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, no Brasil, em média 33% do faturamento empresarial é dirigido ao pagamento de tributos. Somente o ônus do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro das empresas pode corresponder a 51,51% do lucro líquido apurado.

Na Figura 1 pode-se ver os números referentes a taxas de entradas, pendências e processos findados judicialmente de falência, insolvência e recuperação de empresas brasileiras de 2007 a 2017 disponibilizado pela Direção Geral de Política de Justiça (2017):



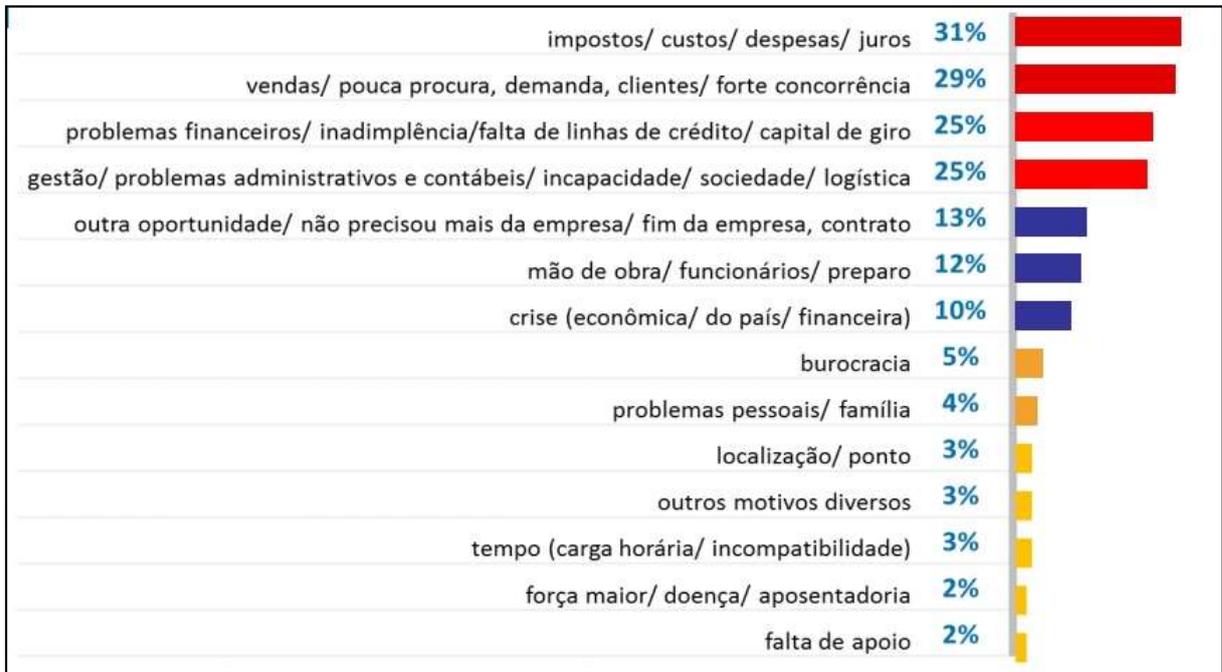
**Figura 1 - Processos de falência, insolvência e recuperação de empresas nos tribunais judiciais de 1ª instância, 2º semestre.**

Fonte: Direção Geral da Política da Justiça (2017)

Conforme pode ser visto na Figura 1, o pico de processos de falência em 2013, as grandes e pequenas empresas tiveram que, a partir dessa data, adaptar-se à economia vigente e adequar seu planejamento tributário para que diminuísse a taxa de mortalidade empresarial.

Em relação aos motivos encontrados sobre fechamentos de empresas, um relatório respondido por dois mil empresários brasileiros que entraram com processo de falência ou recuperação em 2016, gerado pelo SEBRAE (2016) descreve que seis,

de quatorze justificativas, tem ligação direta com a gestão financeira. Esta realidade pode ser comprovada observando a Figura 2:



**Figura 2 - Motivos alegados pelos empreendedores para que sua empresa deixasse de funcionar**  
 Fonte: SEBRAE (2016)

Segundo Santos (1999) os mercados estão se adequando à globalização da economia e devido à grande velocidade das mudanças desta nova economia, a avaliação de negócios e de estratégias precisa ser um processo contínuo. Para Oliveira (2005, p.38), “o planejamento tributário é uma estratégia lícita de reduzir a carga fiscal, o que exige alta dose de conhecimento técnico e bom senso dos responsáveis pelas decisões estratégicas no ambiente corporativo.”.

A partir disso, enxerga-se a importância do planejamento e controle financeiro nas empresas, tendo profissionais capacitados para o controle e monitoramento diário de créditos de tributos a fim de obter bons retornos. Uma das responsabilidades desses profissionais é realizar cumprimento total de deveres fiscais, como afirma Sá (2001, p. 130):

A profissão contábil consiste em um trabalho exercido habitualmente nas células sociais, com o objetivo de prestar informações e orientações baseadas na explicação dos fenômenos patrimoniais, ensejando o cumprimento de deveres sociais, legais, econômicos, tão como a tomada de decisões administrativas, além de servir de instrumentação histórica da vida da riqueza. (SÁ, 2001, p.130)

Além dos deveres, existe também o direito de aproveitar de vantagens dispostas por lei, que no caso deste estudo é a redução de tributos no débito em impostos sobre materiais e ter o entendimento de quais leis se aplicam a suas atividades e ramo de atuação.

Diante da dificuldade no controle de todas as leis tributárias brasileiras, optou-se por realizar um estudo de caso em uma cervejaria que apresenta lacunas no controle na gestão financeira em relação a crédito de tributos, para apresentar na forma prática os resultados de como algumas ferramentas de controle interno aplicadas corretamente, auxiliam a companhia na gestão correta de sua contabilidade.

### 3. OBJETIVOS

#### 3.1. OBJETIVO GERAL

Estudar o sistema de créditos de tributos de materiais intermediários da produção de uma empresa cervejeira na região leste do Paraná à luz da legislação vigente e propor melhorias para a redução do débito de impostos.

#### 3.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- a) Analisar as leis aplicáveis de PIS, ICMS, IPI e Cofins à uma companhia cervejeira;
- b) Selecionar os materiais ligados a produção cadastrados ou não como materiais intermediários de produção no sistema da cervejaria para análise;
- c) Calcular e comparar o valor esperado de tributos creditados com o valor real encontrado;
- d) Realizar simulações com ICMS e compará-las com a atual situação tributária da cervejaria;
- e) Sugerir melhorias no planejamento tributário para controle de impostos e contribuições especiais.

## 4. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### 4.1. CONCEITOS DA ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA

Na concepção dos fundamentos de administração, Chiavenato (1999) inicia conceituando que a palavra administração vem do latim *ad*, que significa como direção e *minister*, obediência. Essas duas palavras constituem um dos pilares da administração, o controle. Chiavenato (1999), também configura o conceito para a atualidade, onde escreve que administrar é entender os objetivos da empresa e desdobrá-los como metas para todas as áreas e níveis da organização. Essas metas são baseadas em planejamento, direção e controle do administrador, na busca de garantir a eficiência da entidade.

Trazendo para a realidade empresarial, Maximiano (2009), afirma que atualmente a administração é indispensável para o sucesso, pois permeia a organização das empresas desde a sua inclusão no mercado.

Permeando esses fundamentos, a administração financeira surge como a disciplina que trata dos assuntos relacionados à administração das finanças de empresas e organizações. “Trata-se de um ramo privativo à administração. É o gestor de finanças quem dirige e administra as finanças de uma empresa” (OLIVEIRA, 2005, p.48).

Por isso que, de acordo com Atkinson (2008), essa administração de recursos é o processo de produção de informações financeiras e operacionais para funcionários e gerentes. O processo deve ser orientado pelas necessidades de informação interna e deve dirigir suas decisões operacionais. Oliveira (2005, p.05) também discorre sobre a necessidade do profissional: “Os contadores admitem a extrema importância do fluxo de caixa, assim como o administrador financeiro utiliza o regime de caixa, mas cada um tem suas especificidades e maneira de descrever a situação da empresa.”.

A contabilidade e auditoria fiscal segundo Moraes (2010), são essenciais à gestão financeira porque proporcionam o maior controle das finanças. O profissional deve promover dados confiáveis para mensurar o desempenho da empresa, avaliar a situação tributária, priorizar despesas e reconhecer gastos desnecessários.

Ainda segundo Moraes (2010), a administração financeira, atualmente

conhecida como gestão financeira é uma ferramenta utilizada para monitorar eficazmente o desconto de crédito e realizar análise de investimentos. Atkinson (2008) compartilha da mesma ideia que Moraes, expressando que as empresas contam com a ajuda da contabilidade financeira para o processo de geração de demonstrativos financeiros para públicos externos, como acionistas, credores e autoridades governamentais.

É possível então entender o objetivo geral da administração financeira, o qual Lamb (2013) afirma restringir-se apenas a negócios com fins lucrativos, em defender os interesses de acionistas. Esses acionistas buscam aumento de capital, portanto o administrador financeiro é o responsável em aumentar o valor unitário das ações. O profissional também deve procurar, segundo Moraes (2010), meios possíveis para a conseguir de recursos financeiros para financiar novas operações de melhorias e atividades com maior retorno para a empresa, evitando retrabalhos e gastos supérfluos, buscando sempre o crescimento da companhia.

#### 4.2. TRIBUTOS

Em relação a tributos, Nogueira (1995) afirma que o direito do Estado em tributar vem através do seu poder, pelo qual pode encaminhar para seus cofres uma parcela desse valor das pessoas sujeitas à jurisdição brasileira e que são chamadas receitas derivadas ou tributos.

A lei que engloba todos os artigos sobre tributos é a Lei brasileira Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, disponível na CTN (2017, p.única), que expressa:

Art. 2º O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais.

Art. 3º Tributo é 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.

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Os tributos são divididos em três espécies, que são: impostos, taxas e

contribuições de melhoria, conforme o artigo 5º do CTN. Existe diferença entre tais tributos. (BRASIL, Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966)

É importante que os conceitos sejam entendidos, pois muitas vezes confunde-se tributo com multa e visto que o artigo 3º da Lei 5172/66 do (CTN 2017, p.única) define tributo como sendo toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitui sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (BRASIL, 2017, p.única). Portanto, tributo não é uma penalidade por ato ilícito e não poderá o fisco utilizar-se do tributo para fins de punir a pessoa física ou jurídica.

Segundo Alexandre (2016), esse dever de pagar tributo surge devido ao mundo moderno. Assim, se alguém dispões de renda, sendo pessoa física ou jurídica, torna-se devedor do imposto de renda, independente do ato e da atividade.

Rabelo (2017) reforça que o PIS e a COFINS são corretamente encaixados no conceito de tributo trazido pelo CTN, pois tratam-se de prestações que devem ser pagas em dinheiro, previstos nos artigos 239, 195, I, b, estando contidos na espécie tributária denominada Contribuições Especiais.

A respeito do crédito desses impostos, cada tributo pode ou não ter um crédito de imposto ou contribuição, ou seja, depois que visto que o produto se encaixa em tal benefício, esse valor é creditado e debitado na próxima fase, e o que o contribuinte pagará de tributo será esse saldo de saída menos o de entrada.

Existe uma diferença simples entre os tipos de tributos, os vinculados e não vinculados. Segundo Maneira (2013) os vinculados são aqueles que o Estado tributa em cima de alguma prestação de serviço, como taxas gerais e contribuições sociais que implicam em uma contraprestação específica por parte do Estado ou são destinadas a um grupo ou atividade determinada. Já os tributos não vinculados são aqueles que a hipótese de incidência independe da atuação do Estado, são tributos previstos em Lei e os impostos não dependem da atividade do Estado em relação ao contribuinte. Ou seja, IPI e ICMS servem para o financiamento de serviços universais tais como educação, saúde, segurança, obras de estrutura e programas sociais.

Maneira (2013) ainda completa que os impostos, por serem tributos não vinculados, são discriminados na Constituição e objeto de uma repartição expressa e rígida. Neste trabalho serão utilizados os tributos não-vinculados PIS e COFINS e os vinculados IPI e ICMS.

### 4.3. IMPOSTOS

Segundo Nunes (2014) um imposto pode ser definido como uma prestação coercitiva, ou seja, exigida pelo Estado aos contribuintes, pecuniária, por ser paga em dinheiro e unilateral, quando o Estado exige o pagamento do imposto sem dar qualquer retorno direto ao contribuinte.

Nunes (2014) também afirma que os soma de imposto arrecadados pelo Estado tanto podem reverter a seu favor como a favor de outras entidades públicas como câmaras municipais e centros de referência de assistência social. O imposto tem como destino o financiamento da realização de fins públicos. A Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 encontrada na Código Tributário Nacional (2017, p. única), título III capítulo I, das suas disposições gerais traz que:

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Art. 17. Os impostos componentes do sistema tributário nacional são exclusivamente os que constam deste Título, com as competências e limitações nele previstas.

Art. 18. Compete:

I - à União, instituir, nos Territórios Federais, os impostos atribuídos aos Estados e, se aqueles não forem divididos em Municípios, cumulativamente, os atribuídos a estes;

II - ao Distrito Federal e aos Estados não divididos em Municípios, instituir, cumulativamente, os impostos atribuídos aos Estados e aos Municípios.  
(BRASIL, LEI N 5.172 DE 25 DE OUTUBRO DE 1966, P.ÚNICA)

Portanto, é visto que a arrecadação dos impostos pode ser direcionada ao Estado para sua manutenção ou destinada para financiar entidades públicas, tal como setor de educação e saúde. A distribuição dos impostos deve seguir um fluxo a ser atribuído.

Nunes (2009) conclui alegando que os impostos são de grande relevância para a gestão econômica do país, pois os mesmos são utilizados para atender a diversas demandas sociais e mesmo financeiras do país.

#### 4.4. CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

Muito se confunde a respeito das diferenças entre impostos, taxas, tributos e contribuições especiais. Difini (2006) esclarece que a contribuição especial é uma modalidade de tributo trazida pela CF de 1988, que é diferente de impostos, taxas e contribuições de melhoria.

A respeito dos objetivos das contribuições especiais, Greco (2000) explica que as contribuições são uma categoria à parte, sujeita a critério distinto de validação. A Contribuição Especial é criada por meio de lei ordinária e a competência legislativa para sua criação é da União.

Ferraz (2015) explica que existem três espécies de contribuições especiais:

- a) Sociais: financiam direitos sociais como assistência social, previdência (seguridade) e educação, saúde, moradia e atividades de lazer (outros direitos sociais);
- b) Intervenção no domínio econômico: é uma Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, onde não existe regra para seu limite. Deve-se traçar um motivo e destino para a arrecadação e deve ser temporária.
- c) Interesse de categoria profissional ou econômica: contribuições que são feitas para as categorias profissionais, como o CRM e o CREA.

#### 4.5. PIS E COFINS

O Programa de Integração Social – PIS está previsto na Constituição Federal de 1988, em seu artigo 239 que incide:

§ 1º Dos recursos mencionados no "caput" deste artigo, pelo menos quarenta por cento serão destinados a financiar programas de desenvolvimento econômico, através do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, com critérios de remuneração que lhes preservem o valor.

§ 2º Os patrimônios acumulados do Programa de Integração Social e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público são preservados, mantendo-se os critérios de saque nas situações previstas nas leis específicas, com exceção da retirada por motivo de casamento, ficando vedada a distribuição da arrecadação de que trata o "caput" deste artigo, para depósito nas contas individuais dos participantes.

§ 3º Aos empregados que percebam de empregadores que contribuem para

o Programa de Integração Social ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, até dois salários mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de um salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos programas, até a data da promulgação desta Constituição.

§ 4º O financiamento do seguro-desemprego receberá uma contribuição adicional da empresa cujo índice de rotatividade da força de trabalho superar o índice médio da rotatividade do setor, na forma estabelecida por lei. (BRASIL, CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1998, P.ÚNICA))

Segundo o site do Planalto Civil (2017) o PIS teve sua origem em 1970, através da Lei complementar nº 7 de 07 de setembro de 1970 e como visto no artigo 1º, tem como finalidade destinar seus recursos à programas de desenvolvimento econômico, promovendo a integração do empregado na vida, seguro-desemprego e no desenvolvimento das empresas.

A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - Cofins também está prevista na Constituição Federal de 1988, em seu artigo 195, I, b, respectivamente:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

b) a receita ou o faturamento; (BRASIL, CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988, P.ÚNICA)

A seguridade social, segundo Martinez (2001), é técnica de proteção social, custeada pela sociedade segundo o potencial de cada um, propiciando a todos o bem-estar conforme a realidade econômicas e os das prestações previdenciárias. (MARTINEZ, 2001, p. 390)

Os tributos podem ser apurados por dois tipos de regime: o cumulativo, como não cumulativo. Peres (2005) explica que a não-cumulatividade é o princípio que visa garantir a quem contribui, uma compensação do que foi pago de impostos ou contribuições referentes a operações anteriores, aproveitando-se de créditos antigos para débitos tributários posteriores. A cumulatividade é oposta à não-cumulatividade, pois, sua tributação incide em todas as fases e não há aproveitamento de créditos.

Melo (2014), complementa o conceito onde a não cumulatividade significa um sistema operacional que objetiva minimizar a carga tributária incidente sobre as operações realizadas com produtos, mercadorias e serviços. Melo (2014) ainda

finaliza que “a não cumulatividade tem por finalidade diminuir o preço que repercute na diminuição do custo de vida, possibilitando a geração de emprego, realização de investimentos empresariais e medidas benéficas ao desenvolvimento econômico” (MELO, 2015, p.54).

Segundo IurisBrasil (2016), o PIS e a Cofins enquadram-se na classificação de tributos como Contribuições Especiais, sendo as contribuições especiais estão previstas nos art. 149 e 149-A da CF:

A contribuição especial é a modalidade de tributo caracterizada por sua destinação específica. São tributos qualificados por sua destinação, pelo destino das receitas auferidas. É um tributo criado, no sistema jurídico, para custear atividades estatais específicas. (IURISBRASIL. 2016)

#### 4.6. ICMS E IPI

O imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias e serviços, conforme o Sistema Tributário Nacional, vigente desde a publicação da Constituição Federal de 1988, no artigo 155, II, que institui competência aos Estados sobre ICMS:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:  
II - 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; (BRASIL, Constituição Federal de 1988)

Segundo Planalto (2017) a lei complementar Nº 87, de 13 de setembro de 1996, conhecida como Lei Kandir, fala 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. Segundo o artigo 2º da Lei Kandir, enquadram-se para este estudo os atos I, II e V:

Art. 2º O imposto incide sobre:

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

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

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. (BRASIL, 1996, P. ÚNICA).

Segundo o Portal Tributário (2014) com base na Lei Complementar 87/1996, o ICMS será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

Rezende (1998), discorre a respeito da compensação do ICMS, afirmando que terá o direito de crédito do imposto quando já tiver sido cobrado anteriormente esse imposto em operações na entrada da mercadoria no estabelecimento, dentro das normas que aplicáveis e regulamentadas. Ou seja, os créditos desses tributos são abatidos do montante devido pelo contribuinte o valor pago por este em etapas anteriores, em suas compras de bens ou serviços já tributados pelo imposto. Por isso deve-se pagar o imposto primeiro e depois creditá-lo.

Explica o Portal Tributário (2017) que o montante do crédito corresponde ao valor a ser abatido do respectivo débito do imposto. Caso o crédito seja maior que o débito, denomina-se "crédito acumulado". É importante o acompanhamento sistemático, visando otimizá-los e reduzir, o montante do ICMS a pagar.

O outro imposto revestido pela determinação constitucional de não cumulatividade é o IPI – imposto sobre produtos industrializados, de regra-matriz inserta no art. 153, IV e § 3º, da Constituição Federal de 88. Segundo o SEBRAE (2016) as alíquotas deste tipo de imposto variam bastante por produto e, em média, ficam entre 10% e 12%. Em relação ao IPI, Sagaz. (2007, p.03), explica que:

O IPI incide na importação de insumos, bens para o ativo imobilizado, mercadorias e materiais de consumo. Na importação o fato gerador do IPI é o desembaraço aduaneiro de produtos de procedência estrangeira. O valor tributável é o mesmo que serviu de base cálculo para o imposto de importação, acrescido do montante do próprio imposto de importação. (SAGAZ, 2007, p.03)

Assim, fica notório que IPI é caracterizado como um imposto federal. O imposto sobre produtos industrializados tem suas diretrizes diferentes de PIS, COFINS e ICM. À respeito disso Oliveira (2007) informa que o IPI tem o chamado “princípio da seletividade”, que significa taxar o produto proporcionalmente ao que ele é, ou seja, se forem produtos essenciais como alimentação básica, recebem menor taxaço. Porém, se forem produtos supérfluos como bebidas finas, e perfumes,

cigarros ou produtos nocivos a saúde, recebem taxação mais alta.

Como esse estudo trata-se de produtos comprados como malte, arroz, lúpulo, cavacos, garrafeiras e pallets, enquadram-se em produtos essenciais.

Dantas (2013) esclarece para fins do IPI, produto industrializado é o resultado de qualquer produto passado por um processo de industrialização, mesmo que este processo for incompleto, parcial ou completo. Por fim, Silva (2005, p. 163) completa com pontos essenciais para o entendimento de como é realizado o crédito de ICMS e IPI:

Caso a empresa seja contribuinte do ICMS e do IPI, na compra de mercadorias esses dois tributos não representam custos e sim impostos a recuperar (compensar). Na venda de seu produto, a empresa   devedora dos referidos tributos. Como na aquisição da mercadoria esses impostos representam um crédito (direito de recuperar) e na venda representam um débito (obrigação de pagar o tributo), a empresa fará o cruzamento do débito com o crédito em cada período (normalmente mensal), caso o crédito seja maior, registrar  em sua contabilidade como impostos a recuperar (ativo) para compensação em período(s) futuro(s), ao contrário; impostos a recolher (passivo), que deverá ser recolhido no período seguinte. (SILVA, 2005, p. 163)

#### 4.7. ALIQUOTA

Segundo Carvalho (2005, p.362) “a alíquota é o elemento aritmético que, conjuntamente com a base de cálculo, estabelecer  o aspecto quantitativo da Regra matriz de incidência tributária”. Ou seja, é o percentual com que um tributo incide sobre o valor de algo tributado.

Rabelo (2017), cita que as bases de cálculos determinarão a quantia que o contribuinte deve pagar das contribuições que incidem as alíquotas. As alíquotas podem ser ad valorem que é o  nus tributário sobre o valor da mercadoria e não sobre seu peso, quantidade ou volume; ou especificas, quando a alíquota será uma importância em dinheiro, que incidirá sobre uma unidade de medida prevista em lei.

Segundo o Portal Tributário (2008), até 2002 o PIS e a Cofins incidiam sobre o faturamento ajustado, às alíquotas de 0,65% e 3%. Depois de várias mudanças na tributação, a PIS e a Cofins passaram a incidir sob todos os regimes separadamente: cumulativo, não cumulativo, monofásicos, alíquota zero, importações e etc.

#### 4.8.DIFAL

A circulação de mercadorias internas tem alíquotas de alto valor, pois segundo Markus (2016) a intenção do governo é fazer um equilíbrio dentro dessa guerra fiscal entre os estados. Principalmente nas vendas de e-commerce, pois o produto sai de um estado e vai para outro.

Nesse sentido Sage (2017) explica que o DIFAL nada mais é do que a diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna de ICMS. Os valores do DIFAL são fixos de acordo com a região do país. Para entender qual estado tem direito a esse valor, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) em 2015 implantou que até que a partir de 2019, 100% do valor passará a ser recolhido para o estado de destino da mercadoria, conforme calendário:

- a) 2016 – 40% para o estado de destino e 60% para o estado de origem;
- b) 2017 – 60% para o estado de destino e 40% para o estado de origem;
- c) 2018 – 80% para o estado de destino e 20% para o estado de origem;
- d) 2019 – 100% para o estado de destino.

## 5. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

### 5.1. CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA

A metodologia de pesquisa adequada é um ponto de extrema importância para o resultado correto do estudo. Segundo Bruyne (1991), a metodologia é sequência lógica dos procedimentos utilizados antes do trabalho e em seu desenvolvimento.

Strauss & Corbin (1998), conceituam o método da pesquisa como utilizar procedimentos e técnicas como ferramentas para coletar e analisar dados, visando alcançar o objetivo do trabalho. Neste estudo utilizou-se a metodologia conforme pode ser visto na Figura 3:



**Figura 3 – Procedimentos Metodológicos**  
**Fonte: Autoria Própria (2018)**

A abordagem metodológica deste trabalho ocorreu por meio da pesquisa quantitativa, pois segundo Polit, Becker e Hungler (2004), tem suas raízes no

pensamento positivista lógico e faz com que a pesquisa utilize do raciocínio dedutivo para mensurar suas informações.

Em relação às distinções entre a pesquisa qualitativa e quantitativa, esclarece Fonseca (2002, p. 20) que “diferentemente da pesquisa qualitativa, os resultados da pesquisa quantitativa podem ser quantificados. Como as amostras geralmente são grandes, os resultados são tomados como se constituíssem um retrato real de toda a população alvo da pesquisa”.

#### 5.1.1. Quanto A Sua Natureza

Pela necessidade deste trabalho em analisar e gerar solução para um problema, utilizou-se a pesquisa aplicada, pois de acordo com Barros e Lehfeld (2000) a pesquisa aplicada tem como fundamento a necessidade de produzir informações e conhecimento para uma possível aplicação posterior de seus resultados, se baseando na realidade para encontrar uma solução, com o objetivo de contribuir para fins práticos.

Considerando a situação financeira mensal de uma companhia cervejeira de grande rotatividade e dinamicidade, o caráter da pesquisa se adequa a afirmação de Appolinário (2004, p. 152) que alega que “as pesquisas aplicadas têm o objetivo de resolver problemas ou necessidades concretas e imediatas.”. Além disso, por também depender de dados coletados de formas diferenciadas, como a análise de documentos financeiros, enquadra-se como pesquisa aplicada.

#### 5.1.2. Quanto Ao Seus Objetivos

Com o propósito de conhecer o objeto de estudo e entendê-lo para gerar saídas para mudanças aplicáveis na gestão financeira de uma empresa, será utilizada a pesquisa exploratória, que segundo Gil (2010, p. 27):

As pesquisas exploratórias têm como propósito proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a

construir hipóteses. Seu planejamento tende a ser bastante flexível, pois interessa considerar os mais variados aspectos relativos ao fato ou fenômeno estudado. Pode-se afirmar que a maioria das pesquisas realizadas com propósitos acadêmicos, pelo menos num primeiro momento, assume o caráter de pesquisa exploratória, pois neste momento é pouco provável que o pesquisador tenha uma definição clara do que irá investigar. (GIL, 2010, p.27)

Levando em consideração o controle, monitoramento e a análise para estimar o montante de tributos creditados e não creditados em um período de dez meses em uma cervejaria, a pesquisa se enquadra no que Mattar (2001) classifica como a pesquisa exploratória: “O pesquisador precisa saber exatamente o que pretende com a pesquisa, ou seja, quem (ou o que) deseja medir, quando e onde o fará, como o fará e porque deverá fazê-lo” (MATTAR 2001, p.23). Além disso, como no caso deste trabalho, Gil (2008) afirma que a pesquisa exploratória por ser um tipo de pesquisa muito específica, quase sempre ela assume a forma de um estudo de caso.

### 5.1.3. Quanto Aos Procedimentos

Segundo Vergara (1998) a pesquisa documental é aquela realizada em documentos no interior de órgãos públicos e privados, ou com pessoas: registros, circulares, jornais, regulamentos, etc. Desta forma, sendo o objeto de análise, documentos financeiros corporativos disponíveis virtualmente e documentos físicos de uma cervejaria, tal procedimento é aplicado.

Dentro da pesquisa documental, Gil (2010) define dois tipos de documentos: os de primeira mão são documentos que não receberam nenhum tratamento analítico, como cartas, contratos e fotografias; os de segunda mão são documentos que de alguma forma já foram analisados, como relatórios, pesquisas, tabelas estatísticas e etc.

Classificam-se então como documentos de segunda mão, devido a utilização de relatórios da empresa e tabelas estatísticas semanais da situação de créditos de tributos a todos os tipos de materiais intermediários de produção e serviços que entram no cenário econômico-financeiro da companhia. Além de pesquisa documental, este trabalho, por estar diretamente ligado a uma empresa cervejeira, é também um estudo de caso como conceitua Vergara (1998) que o estudo de caso

pode estudar apenas uma empresa, porém deve ter caráter de profundidade e detalhamento.

A coleta de dados teve início com listagem de dados retroativos desde Agosto de 2017 e foram coletados até o mês de Março de 2018.

Como instrumento da coleta de dados utilizou-se informações provenientes de planilhas, relatórios locais e corporativos. Esse tipo de coleta apresenta proveitos, como Gil (2010, p.52) salienta: “entre as vantagens dos levantamentos, temos o conhecimento direto da realidade, economia e rapidez, e obtenção de dados agrupados em tabelas que possibilitam uma riqueza na análise estatística”.

Seguindo essa perspectiva, o trabalho foi dividido em duas etapas: a primeira com o objetivo recolher via software computacional os produtos comprados como materiais intermediários de produção (qualquer material que tenha conexão direta com a produção) por requisição de compra de diversas áreas da cervejaria do ano (destacando-se manutenção e engenharia) e agrupá-los em planilha de base.

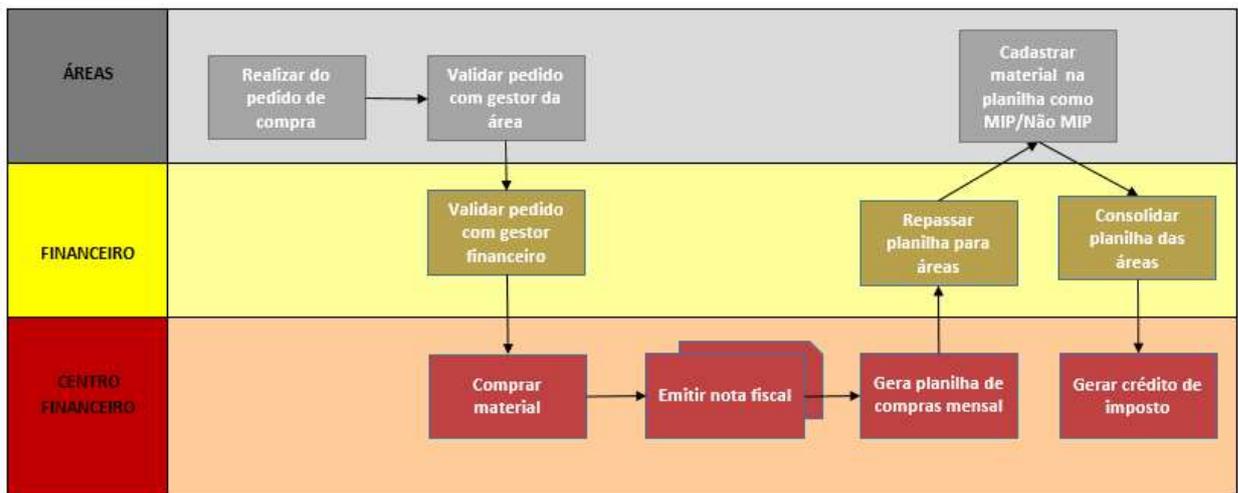
Com esse histórico, executou-se a segunda etapa, na qual os produtos serão analisados individualmente com o propósito de checar em sua nota fiscal virtual a presença do crédito de IPI, PIS, ICMS e COFINS. Após o acompanhamento próximo de cada dado, foram definidas as variáveis que dão sustentação aos resultados deste trabalho.

## 6. RESULTADOS E DISCUSSÕES

### 6.1. CRÉDITO GERAL DE TRIBUTOS

Para a análise do crédito de tributos de PIS, Cofins, IPI e ICMS foi necessário realizar um monitoramento individual de cada item. Foram checados seis mil MIPs (materiais intermediários de produção), ou seja, materiais que tem ligação direta com o sistema produtivo. Essa checagem foi feita através do banco de dados da empresa por *softwares* e planilhas de controle.

Em suma, o fluxo do processo do crédito de imposto na empresa em estudo se baseia no fluxograma horizontal abaixo:



**Figura 4 - Fluxograma do processo de crédito de imposto dentro da empresa.**  
 Fonte: Autoria própria (2018)

Todas as áreas contribuem para o cadastramento correto de itens na lista de MIP ou Não-MIP. Essa lista é disponibilizada pelo centro financeiro após a compilação de compras mensais.

O fluxo inicia-se na realização do pedido de compras de cada área, passando para a avaliação de dois gestores (gerente da área e gerente financeiro). Após a liberação, o centro financeiro faz a compra do material e gera a uma planilha (lista)

para que os itens novos sejam cadastrados ou não como materiais intermediários da produção. Através dos dados disponibilizados abaixo, é possível analisar alguns pontos em relação a cada tributo encontrados no período de Agosto de 2017 a Março de 2018:

**Tabela 1 – Créditos de IPI**

<b>Meses</b>	<b>IPI Creditados</b>	<b>IPI Não creditados</b>
Agosto	R\$15.208,33	-
Setembro	R\$152,40	-
Outubro	R\$6.015,67	-
Novembro	R\$8.029,79	-
Dezembro	R\$16.435,85	-
Janeiro	R\$10.668,73	-
Fevereiro	R\$20.420,65	-
Março	R\$23.388,18	-
Total	R\$100.319,60	-

**Fonte: Aatoria Própria (2018)**

Inicialmente na Tabela 1 pode-se observar que em relação aos Impostos sobre Produtos Industrializados, cada um deles foi creditados da maneira correta. Uma das justificativas encontradas para tais resultados, foi o maior monitoramento de compra e da entrada de materiais importados, pelo fato que geralmente esse tipo de material é comprado apenas em risco de parada de produção, então seu fluxo e cadastramento correto influenciam direto na produtividade e conseqüentemente nos custos da empresa.

Em relação ao ICMS (Imposto de Circulação sobre Mercadorias e Serviços), no retroativo dos mesmos oito meses, encontram-se conforme a Figura 4, onde R\$485.539,35 de impostos foram creditados e um montante de R\$3.623,39 foram perdidos por cadastramento errado no sistema. Os tipos mais comuns de cadastramento errados de ICMS se justificam pela desatenção do colaborador do posto de atendimento financeiro em realizar a verificação de aspectos do frete emitido em nota fiscal.

**Tabela 2 – Créditos de ICMS**

<b>Meses</b>	<b>ICMS Creditados</b>	<b>ICMS Não creditados</b>
Agosto	R\$35.821,40	R\$436,78
Setembro	R\$8.439,98	-
Outubro	R\$41.243,81	R\$50,40
Novembro	R\$34.673,57	R\$29,40
Dezembro	R\$76.249,33	R\$11,52
Janeiro	R\$61.550,35	R\$373,01
Fevereiro	R\$100.911,13	R\$294,27
Março	R\$126.649,78	R\$2.864,79
<b>Total</b>	<b>R\$485.539,35</b>	<b>R\$3.623,39</b>

**Fonte: Autoria Própria (2018)**

Em relação aos maiores erros na verificação dos serviços de fretes na empresa, foram encontradas incoerências de valores entre notas fiscais nos seguintes aspectos:

- Peso e dimensões: comparação entre o peso bruto e o peso cubado;
- Valor da nota fiscal: quanto maior for o valor do item, mais oneroso é o transporte. Ainda existem várias taxas que são calculadas a partir do preço do produto, como taxas de gerenciamento de risco e seguros;
- CEP de destino: a distância entre o local da coleta e o da entrega (gasto em combustível, pedágio e pneus para a realização do transporte), ou seja, valor do frete por km rodado;
- Taxas diferentes para regiões de acesso dificultado, como áreas de risco e regiões do Norte do Brasil;
- Categoria do produto: frágil, perecível e visado;
- Prazos diferenciados pela necessidade de enviar os pedidos para os clientes com prazos mais curtos.

Em razão das diversas variáveis que compõe o ICMS, o montante de R\$3.623,39 que deixaram de ser creditados por desatenção é um valor razoavelmente pequeno quanto tomado em relação ao total de R\$485.539,35 creditados corretamente.

Seguindo a mesma linha, o PIS e a Cofins têm sua alíquota menor que outros impostos (1,65% e 7,6% respectivamente). Portanto, conforme representada na

Figura 6, o PIS creditou R\$85.584,20 e teve R\$894,24 de créditos perdidos. Já a Cofins, como mostra na Tabela 4, teve o total de R\$351.846,41 e R\$1.599,72, ambas pelo fato de que quatro produtos químicos para limpeza de tanques da produção, foram creditados para o laboratório de qualidade, tornando-se secundário a produção e saindo da lista de produtos creditados, causando uma perda de R\$2.493,96 de tributo a ser creditado.

**Tabela 3 – Créditos de PIS**

<b>Meses</b>	<b>PIS Creditados</b>	<b>PIS Não creditados</b>
Agosto	R\$15.208,33	R\$196,58
Setembro	R\$152,40	R\$3,96
Outubro	R\$6.015,67	R\$6,93
Novembro	R\$8.039,79	R\$4,04
Dezembro	R\$16.435,85	R\$10,04
Janeiro	R\$10.558,73	R\$51,29
Fevereiro	R\$20.420,65	R\$70,51
Março	R\$8.752,78	R\$550,89
<b>Total</b>	<b>R\$85.584,20</b>	<b>R\$892,24</b>

**Fonte: Autoria Própria (2018)**

**Tabela 4 – Créditos de COFINS**

<b>Meses</b>	<b>COFINS Creditados</b>	<b>COFINS Não creditados</b>
Agosto	R\$22.762,86	R\$905,50
Setembro	R\$6.205,77	R\$18,24
Outubro	R\$28.185,85	R\$31,92
Novembro	R\$22.572,54	R\$18,62
Dezembro	R\$48.350,99	R\$46,20
Janeiro	R\$39.332,84	R\$236,24
Fevereiro	R\$72.825,22	R\$324,76
Março	R\$111.610,34	R\$18,24
<b>Total</b>	<b>R\$351.846,41</b>	<b>R\$1.599,72</b>

**Fonte: Autoria Própria (2018)**

Por fim, temos que a soma de todos os materiais creditados da cervejaria pelo monitoramento em 8 meses, gerando um total de R\$1.026.437,09 de crédito de tributos. Por outro lado, foi possível verificar R\$6.553,77 somados na Figura 7, perdidos por cadastramento equivocado, desatenção no posto de trabalho, falta de treinamento individual na atividade e lacunas no planejamento tributário aliado a gestão.

Tabela 5 – Total de tributos creditados

Meses	COFINS Creditados	COFINS Não creditados
Agosto	R\$89.000,92	R\$1.538,86
Setembro	R\$14.950,55	R\$22,20
Outubro	R\$81.641,00	R\$89,25
Novembro	R\$73.315,69	R\$51,70
Dezembro	R\$157.472,02	R\$67,76
Janeiro	R\$122.110,65	R\$660,54
Fevereiro	R\$217.545,18	R\$689,54
Março	R\$270.401,08	R\$3.433,92
Total	R\$1.026.437,09	R\$6.553,77

Fonte: Autoria Própria (2018)

## 6.2. ANÁLISE E SIMULAÇÃO DE ICMS

A amostra utilizada para análise foi a entrada de dois mil e quinhentos produtos e serviços que se enquadram nos artigos I, II, III, IV, V, VI, VII e VIII da Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir). A alíquota tem grande importância na conta do ICMS, pois é sua base. A figura abaixo representa as alíquotas internas em cada estado brasileiro:

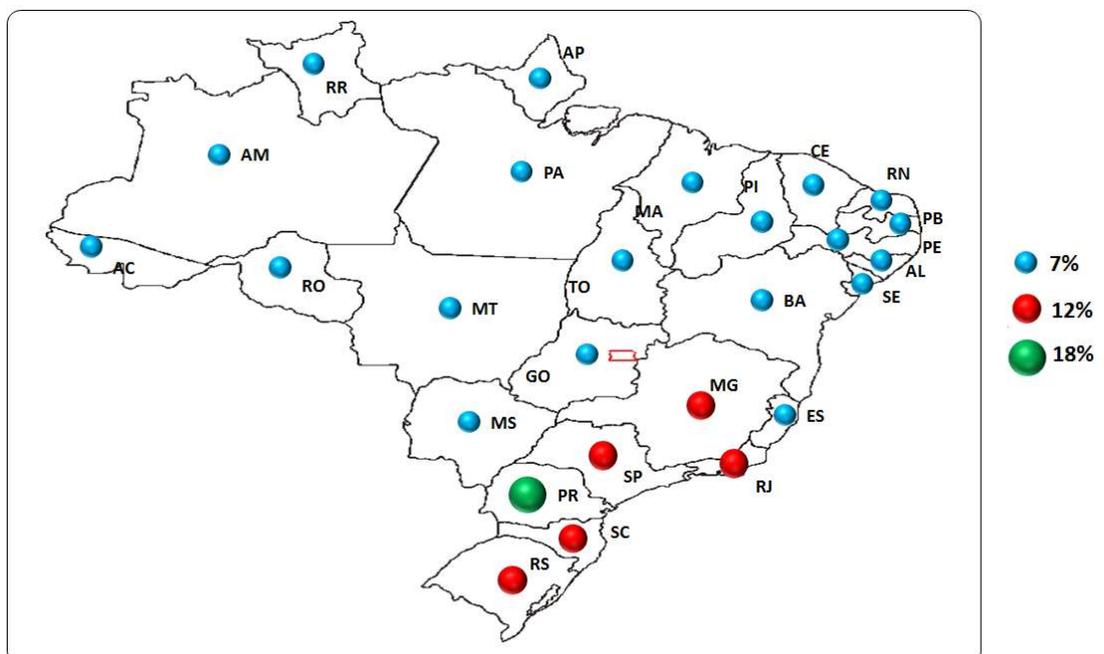


Figura 5 - Alíquotas referentes a 2018 no Brasil

Fonte: Autoria Própria (2018)

Deve-se fixar o conceito de contribuinte: aquele que se enquadra quando a empresa que compra o produto tem a obrigatoriedade de recolhimento do imposto

para o Estado fornecedor no momento da transação. Agora, quando a venda for para uma pessoa física, a obrigatoriedade fica com a empresa que está fazendo a venda, ou seja, o Estado remetente da mercadoria precisará fazer essa guia e fazer o recolhimento.

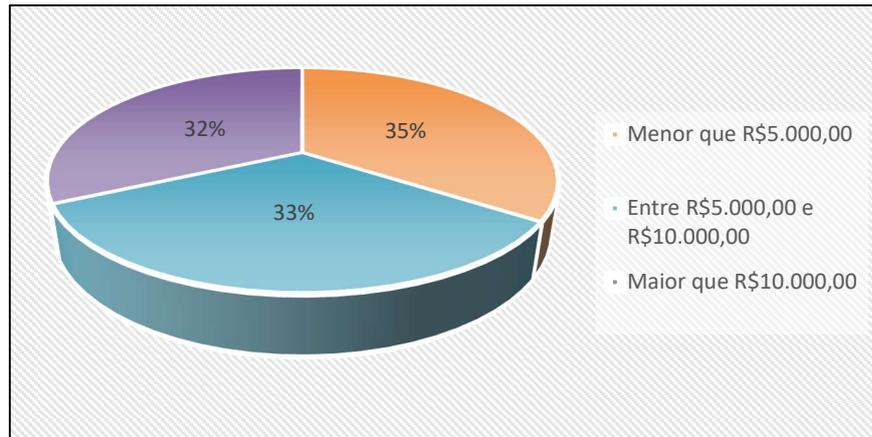
Em média, segundo a APLA (2015), o percentual representa 80% do imposto devido nessa operação vai para o Estado destinatário e 20% fica no Estado remetente. Essa porcentagem muda gradativamente a cada ano e estima-se que até 2019, 100% desse valor ficará para o Estado de Destino.

Os resultados dessa pesquisa trazem apenas cálculos e simulações de pagamento de tributos, não utilizando como variável a distância física e o frete entre os Estados, pois tais valores na cervejaria deste estudo são dependentes de diversos acordos entre empresa e fornecedores (isenção e compensação), não representando valores reais para sua utilização em cálculos.

#### 6.2.1.CENÁRIO ATUAL DO CMS NA CERVEJARIA NO PARANÁ

Para a primeira análise dos itens foram utilizadas informações provenientes dos cinco maiores fornecedores considerando como origem a cervejaria localizada no Paraná. Os fornecedores foram distribuídos da seguinte forma: Paraná como Fornecedor 1; São Paulo como Fornecedor 2; Rio de Janeiro como Fornecedor 3; Santa Catarina como Fornecedor 4 e Minas Gerais como Fornecedor 5.

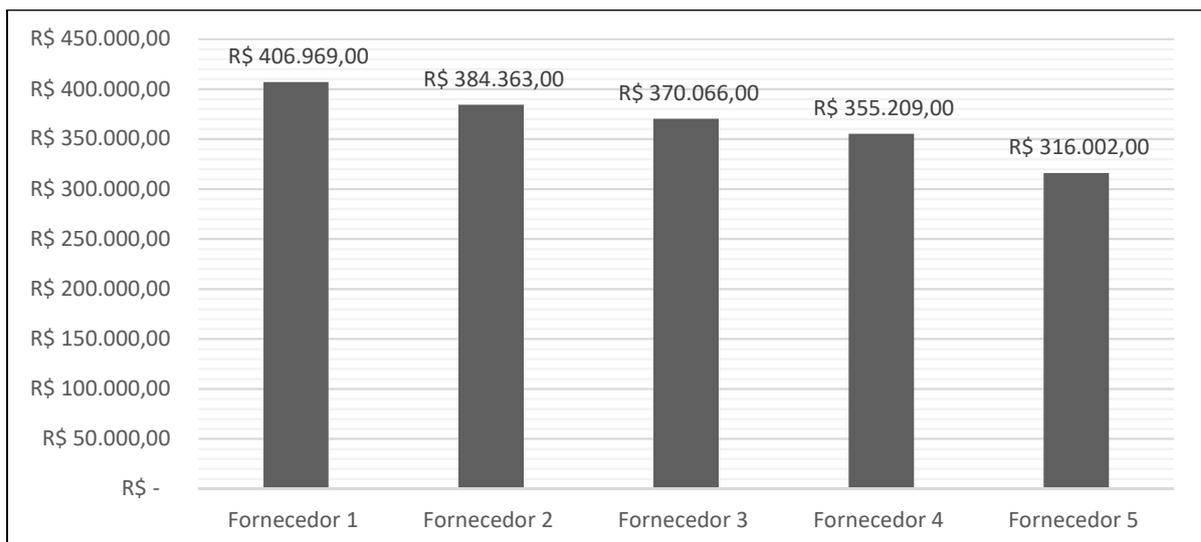
A cada fornecedor foram retirados 500 itens para amostragem da base de dados da empresa. Os itens foram selecionados de valores monetários de forma decrescente para que fossem encontrados resultados com dados mais significativos financeiramente para análise. A figura 6 representa os intervalos valores dos materiais entre os cinco fornecedores:



**Figura 6 - Proporções da média dos valores dos produtos e serviços utilizados entre fornecedores.**  
**Fonte: Autoria Própria (2018)**

A proporção menor de compras com valor superior a R\$10.000,00 de 32% justifica-se pela relação direta com a importação. A exemplo disso tem-se os materiais de manutenção de máquinas importadas, onde suas peças e componentes são exclusivos e de alto valor. Já a taxa de 35% de materiais e serviços abaixo de R\$5.000,00 são fundamentados pelo fato de itens com baixo valor (materiais de escritório, refeitório, serviços internos e áreas de lazer) serem comprados com maior periodicidade.

Em relação a área financeira, a figura 7 representa a quantidade de mercadorias e serviços adquiridos pela empresa em reais por cada fornecedor:



**Figura 7 - Valores do atual cenário de compra da empresa**  
**Fonte: Autoria Própria (2018)**

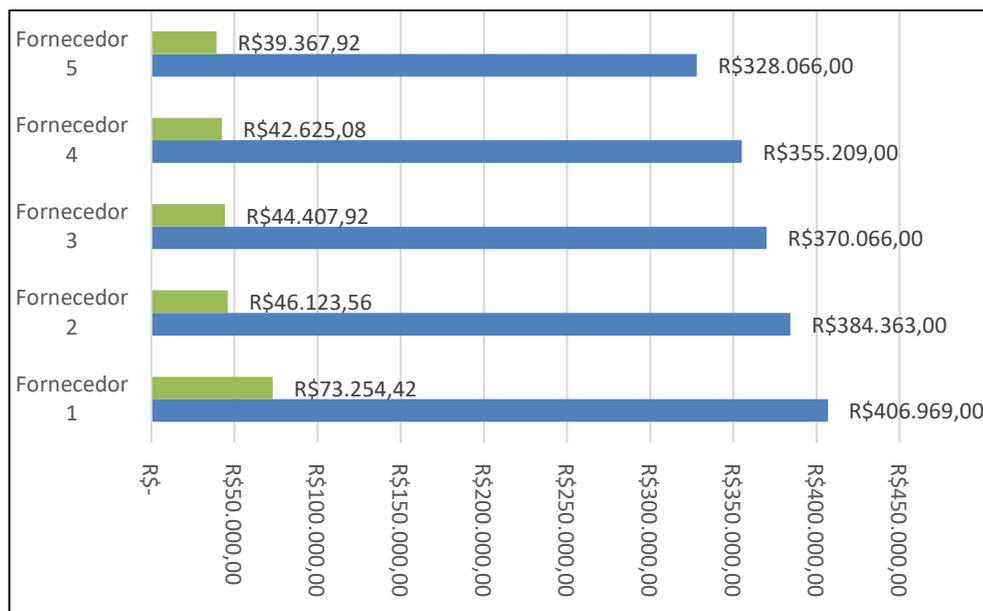
O Paraná é o maior fornecedor mencionado na Figura 7, que se justifica analogamente a figura 6 pelo fato de que materiais de menor valor e maior quantidade

são geralmente comprados em comércio local pela facilidade e/ou urgência de compra e rapidez na entrega, criando maior fluxo de compra e conseqüentemente, maior gasto pela falta de planejamento.

Importante salientar que todas as compras são feitas individualmente por colaboradores de áreas diferentes que geralmente não tem conhecimento dos tributos que são aplicados, portanto nem sempre o local mais adequado é escolhido. Conclui-se então que os outros quatro fornecedores são escolhidos por conhecimento tácito, aleatoriedade ou por preferência de fornecedor. Além disso, os 5 fornecedores e prestadores de serviços concentram 42% de todas as compras da fábrica, sendo gerado montante de R\$1.832.609,00 de agosto de 2017 a março de 2018.

#### 6.2.2.CENÁRIO ATUAL DO ICMS

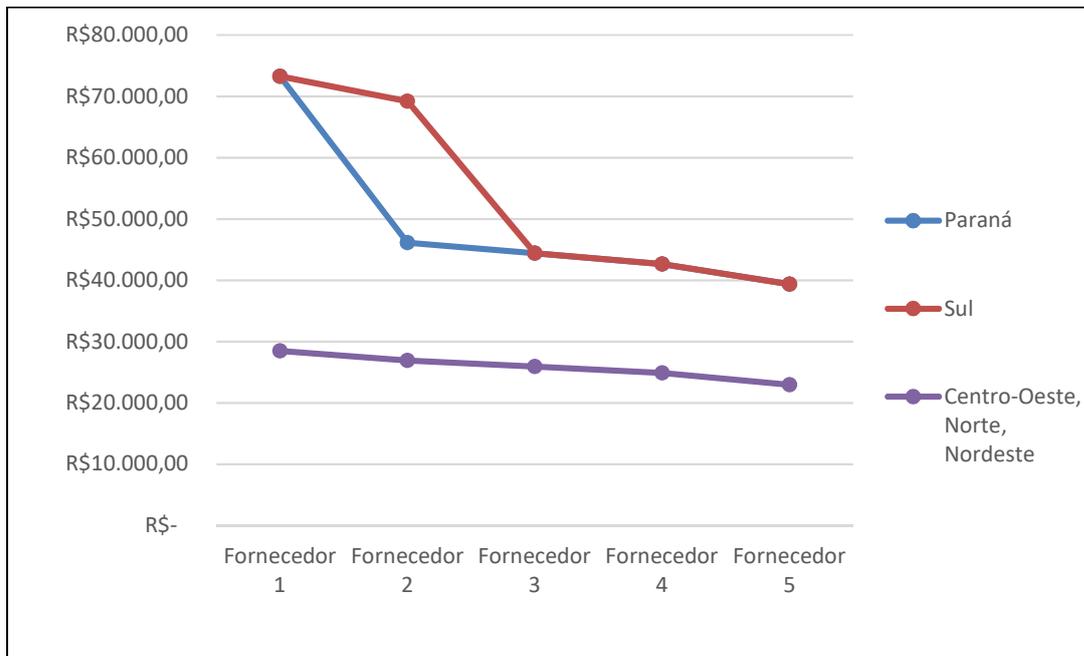
No Paraná, onde atualmente a cervejaria está localizada, incide a alíquota de 12% para compras em relação a São Paulo, Rio de Janeiro, Santa Catarina e Minas Gerais. O ICMS intraestadual tem seu valor superior, chamado alíquota interna, sendo 18% no Paraná. A figura a seguir representa o ICMS pago pelas compras aos cinco fornecedores:



**Figura 8 – ICMS gerado atualmente no Paraná**  
**Fonte: Autoria própria (2018)**

A alíquota na ação de compra é alta nos Estados do Sul, o que traz valores elevados de tributos. O valor total gerado em tributos em relação aos dados foi de R\$245.778,90. Mediante as informações apresentadas e o apêndice A é possível então realizar simulações do pagamento de ICMS em outros Estados.

Ponto importante a considerar nas próximas simulações é a relação da ordem dos Estados com fornecedores. Inicialmente a ordem é decrescente, ou seja, o estado com maior incidência de itens de maior valor monetário na base de dados será utilizado para o Fornecedor 1 e assim por diante. Além disso, devido as diferentes regiões, algumas delas não possuem cinco estados para compor a simulação, por isso, para as menores regiões foram designados e repetidos os estados com maior incidência de itens de maior valor na base de dados da empresa. A partir dessas informações, foi gerado a Figura 9:



**Figura 9 - Simulação do ICMS em diferentes regiões para mesmos fornecedores.**  
**Fonte: Autoria própria (2018)**

A região Sul apresentada na Figura 9 duplica os Estado de Santa Catarina e Paraná. Pelo alto valor da alíquota intraestadual, os valores das 5 empresas somam o montante de R\$268.840,68 em tributos, tornando-se inviável pois o resultado atual de R\$ 245.778,90 (figura 8) é menor do que o encontrado para fornecimento apenas no Sul.

Em relação a região sudeste, predomina a alíquota de 12% com exceção do Espírito Santo com 7%. O montante em imposto pago na simulação é de

R\$204.957,46, sendo R\$63.888,22 menor do que a região sul e R\$23.063,08 menor que o cenário atual de compra.

Nas regiões norte e nordeste prevalece a alíquota de 7% para todos os Estados, sendo assim, se iguala a região centro-oeste pelo fato de obterem o mesmo percentual de alíquota, os valores simulados de compra prevalecem gerando um total de R\$129.127,11. Tal valor é amplamente menor que os outros, sendo R\$75.830,35 menor que o Sudeste, R\$139.713,57 Sul e R\$116.651,49 no cenário atual. Portanto é evidente o benefício tributário em realizar compras de materiais nas regiões Norte e Nordeste atualmente no Brasil, levando em consideração apenas suas alíquotas, descartando a distância para transporte.

### 6.3.SIMULAÇÃO DE COMPRA PROVENIENTES DE OUTROS ESTADOS

Outro tipo de análise é necessário se colocada como variável a seguinte questão: os impostos seriam os mesmos caso a empresa estivesse situada geograficamente em outro estado? Essas informações são viáveis para esse estudo baseada na Tabela de ICMS do ano de 2018 no apêndice A, pois sua análise permitirá encontrar o estado ótimo para os fornecedores atuais.

Os estados do Acre, Alagoas, Amazonas, Amapá, Bahia, Ceará, Distrito Federal, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Roraima, Rondônia, Sergipe e Tocantins apresentam todos a mesma alíquota de 12% em relação aos cinco fornecedores fixos, portanto, na simulação, resultaram em R\$ 219.913,10 de tributos de ICMS em operação de compra em relação aos fornecedores do Paraná, Santa Catarina, Minas Gerais, Rio de Janeiro e São Paulo.

**Tabela 6 - Alíquotas com diferentes origens**

Origem/Chegada	Alíquota	Fornecedores	Total de compras	ICMS
MG -> PR	12%	Fornecedor 1	R\$ 406.969,00	R\$ 48.836,28
MG -> SP	12%	Fornecedor 2	R\$ 384.363,00	R\$ 46.123,56
MG -> RJ	12%	Fornecedor 3	R\$ 370.066,00	R\$ 44.407,92
MG -> SC	12%	Fornecedor 4	R\$ 355.209,00	R\$ 42.625,08
MG -> MG	18%	Fornecedor 5	R\$ 316.002,00	R\$ 56.880,36
PR -> PR	18%	Fornecedor 1	R\$ 406.969,00	R\$ 73.254,42
PR -> SP	12%	Fornecedor 2	R\$ 384.363,00	R\$ 46.123,56
PR -> RJ	12%	Fornecedor 3	R\$ 370.066,00	R\$ 44.407,92
PR -> SC	12%	Fornecedor 4	R\$ 355.209,00	R\$ 42.625,08
PR-> MG	12%	Fornecedor 5	R\$ 316.002,00	R\$ 37.920,24
SC -> PR	12%	Fornecedor 1	R\$ 406.969,00	R\$ 48.836,28
SC -> SP	12%	Fornecedor 2	R\$ 384.363,00	R\$ 46.123,56
SC -> RJ	12%	Fornecedor 3	R\$ 370.066,00	R\$ 44.407,92
SC -> SC	17%	Fornecedor 4	R\$ 355.209,00	R\$ 60.385,53
SC-> MG	12%	Fornecedor 5	R\$ 316.002,00	R\$ 37.920,24
SP -> PR	12%	Fornecedor 1	R\$ 406.969,00	R\$ 48.836,28
SP -> SP	18%	Fornecedor 2	R\$ 384.363,00	R\$ 69.185,34
SP -> RJ	12%	Fornecedor 3	R\$ 370.066,00	R\$ 44.407,92
SP -> SC	12%	Fornecedor 4	R\$ 355.209,00	R\$ 42.625,08
SP-> MG	12%	Fornecedor 5	R\$ 316.002,00	R\$ 37.920,24
RJ -> PR	12%	Fornecedor 1	R\$ 406.969,00	R\$ 48.836,28
RJ -> SP	12%	Fornecedor 2	R\$ 384.363,00	R\$ 46.123,56
RJ -> RJ	20%	Fornecedor 3	R\$ 370.066,00	R\$ 74.013,20
RJ -> SC	12%	Fornecedor 4	R\$ 355.209,00	R\$ 42.625,08
RJ -> MG	12%	Fornecedor 5	R\$ 316.002,00	R\$ 37.920,24

**Fonte: Autoria Própria (2018)**

Já os resultados da Tabela 6, são justificados pelo fato de que cada estado adotou o Decreto nº 47.265/17, que lhes dá autonomia para alterar a alíquota interna do ICMS para alguns produtos. A tabela é criada em relação a alíquota de demais operações e prestações internas e de importação. Há algumas peculiaridades nas alíquotas de cada estado, tais quais ajudam a ressaltar a autoridade dos estados em relação aos altos tributos.

Mediante a essas diferenças de alíquota por estados, grandes mudanças são vistas por regiões. Em Minas Gerais, segundo o Conselho dos Contribuintes do Estado de Minas Gerais (2016):

O cálculo do ICMS devido deu-se sobre o total das entradas de mercadorias, utilizando-se a diferença entre a alíquota interna de 18% aplicável à operação, de acordo com a alínea "e" do inciso I do art. 42 do RICMS/02, e a alíquota interestadual aplicada na operação de entrada das mercadorias (12% ou 4%), o que se verifica no Anexo II do Auto de Infração (AI) - fls. 14/18. No caso dos autos, a antecipação de alíquotas, também denominada No seu

cálculo são comparadas as alíquotas internas e as interestaduais e, quando a interna for maior que a interestadual, deverá ser recolhida a complementação, que incide sobre a mesma base de cálculo na origem ou sobre o valor da operação.

O objetivo dessa cobrança segundo o conselho é promover a equalização da carga tributária. Em outras palavras, busca-se, sob o ponto de vista tributário, tornar a aquisição interestadual, que normalmente é feita com a incidência de alíquotas menores, igual à aquisição no estado, que normalmente é feita com a aplicação de alíquotas maiores do que as interestaduais. A Tabela 7 representa algum dos tipos de alíquotas cobradas em diferentes produtos em Minas Gerais:

**Tabela 7 – Alíquotas especiais de Minas Gerais**

Alíquota	Produto
30%	Fornecimento de energia elétrica para consumo residencial, bebidas Alcoólicas, exceto cervejas.
29%	Gasolina para fins carburantes.
27%	Prestação de serviço de comunicação
25%	Cigarros, refrigerantes importados, armas e munições, fogos de artifício, perfumes e cosméticos e combustíveis para aviação.

**Fonte: Autoria Própria (2018)**

Análogo a Minas Gerais, o Paraná passou em 2008 por uma minirreforma, que criou um pacote para tentar salvar as finanças do governo estadual, que elevou de 12% para 18% a alíquota de milhares de mercadorias. A minirreforma tributária de 2008 havia reduzido o imposto de bens de consumo em troca do aumento das alíquotas da gasolina (de 26% para 28%) e de energia elétrica, telecomunicações, bebidas alcoólicas e cigarros (de 27% para 29%). Com dificuldade para fechar contas, o governo apenas elevou alíquotas, incluindo a da própria gasolina, que foi de 28% para 29%. E hoje, 10 anos depois sofre com o aumento exacerbado de tais produtos, gerando um dos maiores valores na simulação do fornecedor 1, no valor de R\$ 244.331,22.

Já em Santa Catarina, para estimular a competitividade da indústria catarinense foi assinada uma medida provisória em abril de 2018 para diminuir de 17% para 12% o ICMS para operações com mercadorias destinadas ao contribuinte

para comercialização, industrialização e prestação de serviços. Esse tipo de prática é adotada para simplificar o sistema tributário catarinense, fortalecer a base, estimular a competitividade e gerar mais empregos, justificada pelo fato que este ato beneficia toda a cadeia produtiva, pois pagando menos impostos, as empresas poderão investir em inovação, em novos produtos e geração de valor. Assim, com essa decisão, do montante de R\$ 237.673,53 com alíquota de 17% passa para R\$ 219.913,08, diminuindo R\$ 17.760,45 do exemplo da simulação.

Para São Paulo, pela legislação RICMS/00 artigo 52, inciso I, a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo (2018) esclarece que a alíquota padrão para operações e prestações internas é de 18% e nas Operações internas com bebidas alcoólicas classificadas na posição 2203 da Nomenclatura Comum do Mercosul, porém em algumas operações internas com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais (alguns dos itens utilizados na simulação) essa alíquota pode cair para até 8,8%.

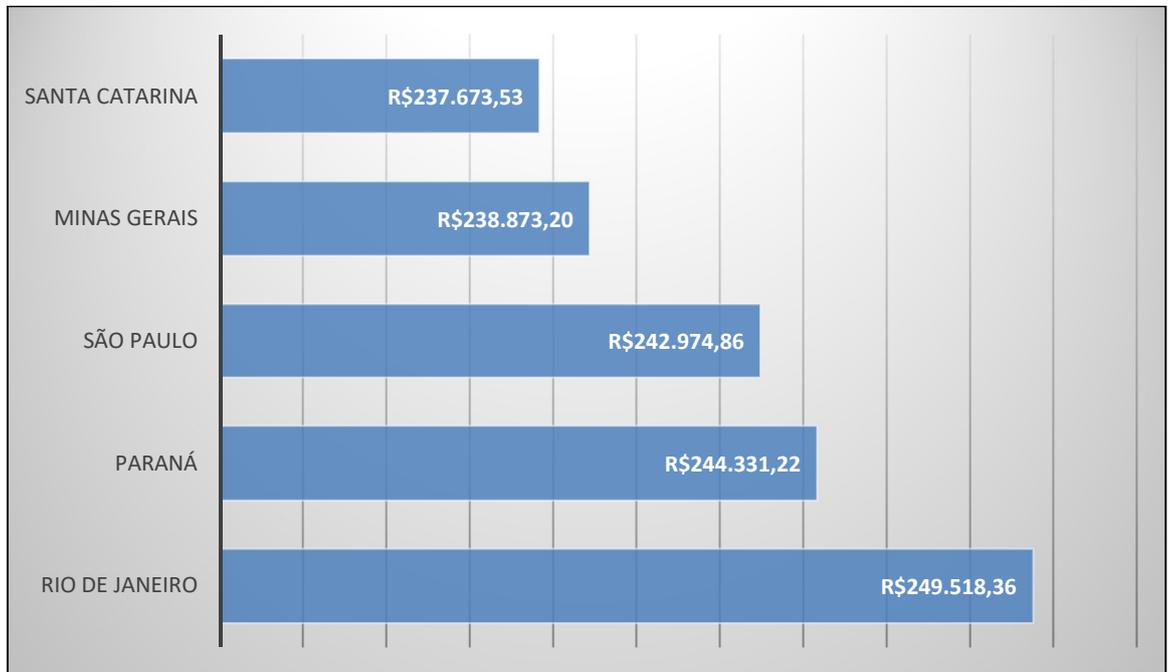
Em relação ao Rio de Janeiro, a maior alíquota do Brasil, tem sua majoração da alíquota de um acréscimo de 1% para 2% do Fundo Estadual de Combate à Pobreza e às Desigualdades Sociais (FECP) que ocorreu com a publicação da Lei Complementar nº 167/2015. Esse novo percentual adicionado é destinado ao FECP e com esta medida, a carga tributária do ICMS dos produtos em geral será alterada de 19% para 20%. A alíquota básica do ICMS no Rio de Janeiro é de 18% e o FECP foi alterado de 1% para 2%, gerando a alíquota de 20% que vemos no apêndice A. A Tabela 8 representa alguns produtos e sua relação de alíquota/FECP:

**Tabela 8 - Alíquotas especiais do Rio de Janeiro**

<b>Operação / produtos</b>	<b>Alíquota</b>	<b>FECP</b>	<b>Carga Total</b>
Operações com demais bens e mercadorias, para os quais não haja previsão de alíquota específica	18%	2%	20%
Bebida alcoólica, exceto cerveja, chope e aguardente de cana e de melaço (vinhos, champagne)	25%	2%	27%
Cosmético, Perfume	25%	2%	27%
Cigarro, charuto, cigarrilha, fumo e artigo correlato	25%	2%	27%
Gasolina	30%	2%	32%
Cerveja e Chope	17%	2%	19%

**Fonte: Autoria Própria (2018)**

Com isso, comparando as leis e decretos sobre carga tributária nos estados brasileiros com os fornecedores simulados, encontramos os resultados representados no gráfico abaixo:



**Figura 10 - Simulação da carga tributária de diferentes estados para os mesmos fornecedores**  
**Fonte: Aatoria Própria (2018)**

O Estado do Rio de Janeiro trouxe o maior valor em impostos, sendo R\$249.518,36; o segundo maior vem o Paraná, com R\$244.331,22, seguido de São Paulo com R\$242.974,86. Por penúltimo classifica-se Minas Gerais com R\$238.873,20 e por último Santa Catarina com R\$237.673,53.

Assim é possível concluir que em relação aos diversos estados de Alagoas, Amazonas, Amapá, Bahia, Ceará, Distrito Federal, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Roraima, Rondônia, Sergipe e Tocantins que resultaram em R\$ 219.913,10 seriam opções melhores para sediar uma cervejaria, não levando em conta a distância. Em sequência viriam os estados de Santa Catarina, Minas Gerais, São Paulo, Paraná (atual) e Rio de Janeiro. Portanto, levando em consideração o Paraná em penúltimo lugar, a cervejaria atual não está no lugar ótimo em relação aos seus impostos de ICMS.

## 7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Na última década, a carga tributária que incide nas companhias e indústrias brasileiras aumentou em grande escala. Com isso, para sobreviver ao mercado, os empresários vêm procurando maneiras de cumprir com seus deveres legislativos e ao mesmo tempo, minimizar gastos. Nesse contexto, o planejamento tributário entra como um método muito eficaz que pode resultar em real economia para as empresas.

O planejamento tributário é desdobrável nos mais diversos aspectos de uma empresa, desde a escolha do local mais apropriado tributavelmente até acordos municipais e estatais que possam beneficiar ambas as partes. Para realizar um bom planejamento tributário é necessário que sejam diariamente analisados: a legislação tributária, a possibilidade de compensação de tributos, se os produtos, mercadorias ou serviços têm ou não tratamento tributário diferenciado como o caso da substituição tributária, analisar o ramo de atuação da empresa, o perfil dos clientes, o melhor enquadramento tributário para a empresa e atentar para o possível aproveitamento de créditos tributários.

É obrigação do empreendedor entender os tributos que englobam as atividades da empresa e saber quais serão seus deveres e direitos perante a lei. O objetivo desse trabalho foi demonstrar através de pesquisa documental e o estudo de caso pela análise das rotinas e procedimentos operacionais que é possível simular e obter estimativas de otimização de tributos, além de trazer informações para compreender a realidade dos impostos no Brasil no ano de 2018.

Comprovou-se através deste estudo que é possível sim ter benefícios nas operações financeiras sem infringir a legislação, através de processos como simulação da melhor localidade para reduzir o montante de tributos a serem pagos, pelo treinamento de uma equipe para monitorar adequadamente notas fiscais e melhoria no fluxo de materiais dentro da empresa. Com a devida apuração dos resultados e a constatação de que, quando se opta pelo regime tributário correto, obedecendo sempre os princípios e as determinações da legislação tributária, a minimização da influência desses resultados se dá de forma bastante significativa, e

em muitos casos, resulta na própria manutenção, permanência e sobrevivência da empresa no mercado.

Os resultados obtidos nessa pesquisa poderão servir de base para futuros trabalhos que envolvam distâncias e o cálculo do frete. A continuidade desse estudo pode alcançar novos métodos para encontrar uma aproximação mais aperfeiçoada para a tomada de decisões no planejamento tributário de uma empresa.

## 8. REFERÊNCIAS

APPOLINÁRIO, F. Dicionário de metodologia científica: um guia para a produção do conhecimento científico. São Paulo: Atlas, 2004.

ATKINSON, A. Anthony. Contabilidade gerencial, 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011

ATTIE, W. Auditoria interna. São Paulo: Atlas, 1986.

BARROS, Adil D. J. P. de,; LEHFEL, Neide A. D. S. **Projeto de pesquisa:** propostas metodológicas. Rio de Janeiro: Vozes, 1990

BRASIL. Lei Complementar 7 de setembro de 1970. Institui o Programa de Integração Social. Disponível em: . Acesso em: 13 out. 2017..

BRASIL. Constituição (1988). Sumário. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 19 set. 2017.

BRASIL. Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Sumário., 2017. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 10 out. 2017.

BRUYNE, P. de. **Dinâmica da pesquisa em ciências sociais.** Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1991

CARVALHO, Paulo B. de. Curso de direito tributário. 13ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

CHIAVENATO, Idalberto. Gestão de pessoas. 1ª ed., Rio de Janeiro: Editora Campus, 1999.

D'AVILA, Marcos Z.; OLIVEIRA, Marcelo A. M. de. Conceitos e técnicas de controles Internos de organizações. São Paulo: Nobel, 2002.

DIFINI, Luiz F. S. Anual de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2008.

DIREÇÃO GERAL DA POLÍTICA DA JUSTIÇA 2017. Estatísticas trimestrais sobre

processos de falência. Disponível em:

<[https://justica.gov.pt/Portals/0/Insolv%C3%A2ncias\\_trimestral\\_20171024%20DGPJ.pdf?ver=2017-11-02-093504-927](https://justica.gov.pt/Portals/0/Insolv%C3%A2ncias_trimestral_20171024%20DGPJ.pdf?ver=2017-11-02-093504-927)>. Acesso em: 26 ago. 2017.

DIREITO tributário. IurisBrasil, 2016. Disponível

em: <<https://sites.google.com/site/zeitoneglobal/parte-geral---direito-tributario/5-06-contribuicoes-especiais>>. Acesso em: 14 out. 2017.

FERRAZ, Rafael. O que são contribuições especiais. 2015. JusBrasil. Disponível em:

<<https://rafaelferraz.jusbrasil.com.br/artigos/199014689/o-que-sao-contribuicoes-especiais>>. Acesso em: 10 out. 2017.

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002. Apostila

GALVÃO, Alexandre; BRESSAN, Aureliano A.; CAMPOS, Breno de. **Finanças corporativas**: teoria e prática empresarial no Brasil. São Paulo: Editora Elsevier, 2008.

GIL, Antônio Carlos. Métodos e técnicas de pesquisa social. 6 ed. São Paulo: Atlas 2010.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura “sui generis”)**. São Paulo: Dialética, 2000.

LAMB, Roberto. Administração financeira – Versão brasileira de corporate finance. Porto Alegre: AMGH Editora, 2015.

MAGGI, Luiz. Planejamento contábil e tributário. 1ª. Edição. Belo Horizonte: Fumarc, 2009, 188 p.

MANEIRA, Eduardo. Apontamento sobre as Espécies Tributadas. **SachaCalmon**.

Disponível em <<https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2013/01/Das-esp%C3%A2ncias-tribut%C3%A1rias.-Livro-OAB.pdf>>. Acesso em: 01 nov. 2017.

MARION, José C. Contabilidade empresarial. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINEZ, Wal N. Princípios do direito. 5ª Ed. São Paulo: LTR, 2001.

MATTAR, F. N. Pesquisa de marketing. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MAXIMIANO, Antonio C. A. Introdução à administração. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MELO, José E. S. de. LIPPO, Luiz F. A não-cumulatividade tributária. 2a ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MORAIS, Szabo. Administração financeira: princípios, fundamentos e prática. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

NOGUEIRA, Ruy B. Curso de direito tributário. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995

NUNES, Luís Henrique Assis. **O fato gerador, a hipótese de incidência tributária.** **Brasília:** 06 out. 2014. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.50085&seo=1>>. Acesso em: 02 nov. 2017.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças. Planejamento estratégico: conceitos, metodologia e práticas. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

PALOMINO, R.C.; CARLI, F.S., Proposta de modelo de controle de estoques em uma empresa de pequeno porte. In: Encontro Nacional de Engenharia de Produção, 2008, Rio de Janeiro.

PERES, Adriana Manni [et al.]. Como utilizar IPI, PIS/COFINS e ICMS/SP. São Paulo: IOB Thomson, 2005

PLANEJAMENTO. Portal tributário, 2014. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/planejamento.htm>>. Acesso em: 05 out. 2017.

POLIT, D.F.; BECK, C.T.; HUNGLER, B.P. Fundamentos de pesquisa em enfermagem: métodos, avaliação e utilização. 5 ed. Porto Alegre: Artmed, 2004.

RABELO, Luiz. Pis e Cofins. 2017. JusBrasil. Disponível em: <<https://luizinhorabelo.jusbrasil.com.br/artigos/464942869/artigo-academico-pis-e-cofins#!>>. Acesso em: 14 out. 2017.

SÁ, Antônio L. **Ética profissional**. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SANGIOVANNI, Isabela. A Importação e o IPI. 2014. **JusBrasil**. Disponível em: <<https://isasangiovanni.jusbrasil.com.br/artigos/150043701/a-importacao-e-o-ipi>>. Acesso em: 01 nov. 2017.

SANTOS, Roberto S. **A administração política como campo do conhecimento**. São Paulo-Salvador: Mandacaru-Hucitec, 2009.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS. **Sobrevivência das empresas no Brasil**. Disponível em: <<https://m.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/sobrevivencia-das-empresas-no-brasil-102016.pdf>>. Acesso em: 26 ago. 2017.

SILVA, José Pereira da. **Análise financeira das empresas**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

STRAUSS, A.; CORBIN, J. **Basics of qualitative research: techniques and procedures for developing Grounded Theory**. 2 nd. Thousand Oaks: Sage Publications, 1998.

VERGARA, Sylvia C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 1998.

WELSCH, Glenn A. **Orçamento empresarial**. São Paulo: Atlas, 1983.

[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/aliquotas-icms-estaduais/tabela\\_aliquotas\\_e\\_carga-tributaria\\_-\\_sp-140716.pdf](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/aliquotas-icms-estaduais/tabela_aliquotas_e_carga-tributaria_-_sp-140716.pdf)

