



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA  
CAMPUS CAMPINA GRANDE  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS  
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE - DECON  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**BIANCA CRISTINA SOUTO ANANIAS**

**ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL VERSUS ESCRITURAÇÃO FISCAL:  
APLICABILIDADE DO PONTO DE EQUILÍBRIO NA APURAÇÃO DO ICMS/PB**

**CAMPINA GRANDE – PB**

**2019**

BIANCA CRISTINA SOUTO ANANIAS

**ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL VERSUS ESCRITURAÇÃO FISCAL:  
APLICABILIDADE DO PONTO DE EQUILÍBRIO NA APURAÇÃO DO ICMS/PB**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento do curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual da Paraíba como requisito parcial para o título de Bacharel em Ciências Contábeis.

**Área de concentração:** Planejamento Tributário

**Orientador (a):** Prof. Me. João Dantas

CAMPINA GRANDE – PB

2019

É expressamente proibido a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano do trabalho.

A533e Ananias, Bianca Cristina Souto.  
Escrituração contábil versus escrituração fisca [manuscrito]  
: aplicabilidade do ponto de equilíbrio na apuração do ICMS/PB  
/ Bianca Cristina Souto Ananias. - 2019.  
20 p.  
Digitado.  
Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências  
Contábeis) - Universidade Estadual da Paraíba, Centro de  
Ciências Sociais Aplicadas , 2019.  
"Orientação : Prof. Me. João Dantas , Coordenação do  
Curso de Ciências Contábeis - CCHE."  
1. Escrituração contábil. 2. Escrita fiscal. 3. Carga  
Tributária. 4. ICMS. I. Título  
21. ed. CDD 657.46

BIANCA CRISTINA SOUTO ANANIAS

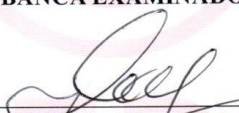
ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL VERSUS ESCRITURAÇÃO FISCAL: APLICABILIDADE  
DO PONTO DE EQUILÍBRIO NA APURAÇÃO DO ICMS/PB

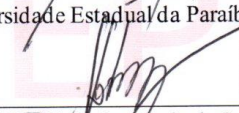
Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento do curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual da Paraíba como requisito parcial para o título de Bacharel em Ciências Contábeis.


**Área de concentração:** Planejamento Tributário

Aprovada em: 22/11/2019.

**BANCA EXAMINADORA**

  
Prof. Me. João Dantas (Orientador)  
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)

  
Prof. Me. José Luis de Souza  
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)

  
Profa. Dra. Ednadi Batista da Silva  
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)

*“A maioria das pessoas não planeja fracassar,  
fracassa por não planejar.”*

***John L. Beckley***

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	7
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	8
<b>2.1 Escrituração Contábil</b> .....	8
<b>2.2 Escrituração Fiscal</b> .....	9
<b>2.3 Sistema Público de Escrituração Digital - SPED</b> .....	10
<b>2.4 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços – ICMS</b> .....	11
<b>3 METODOLOGIA</b> .....	12
<b>4 RESULTADOS E DISCUSSÕES</b> .....	13
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	16
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	17

# ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL VERSUS ESCRITURAÇÃO FISCAL: APLICABILIDADE DO PONTO DE EQUILÍBRIO NA APURAÇÃO DO ICMS/PB

## ACCOUNTING WRITING VERSUS TAX WRITING: APPLICABILITY OF BALANCE POINT IN ICMS / PB CLEARING

Bianca Cristina Souto Ananias

### RESUMO

Não há nada de inédito em dizer que reduzir a carga tributária é um objetivo em comum a todas as empresas. Em busca de atender a esse desejo, são criados benefícios e facilidades que possibilitam reduzir e/ou eliminar, direta ou indiretamente, a carga tributária. Neste trabalho procurou-se aprofundar o estudo sobre o benefício fiscal previsto no art. 643 do Decreto nº 18.930/1997, que institui o Regulamento do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias, comunicação e Serviços – ICMS na Paraíba. A norma cita a possibilidade de utilizar a escrita fiscal como um benefício para deduzir a carga tributária, entretanto, percebeu-se que há situações em que a escrita fiscal é desvantajosa para a empresa. Nesse sentido, o objetivo da pesquisa é encontrar o ponto de equilíbrio da carga tributária decorrente da apuração do ICMS a recolher a cada período fiscal, ou seja, encontrar o limite em que a escrita fiscal se torna benefício para a empresa e, ao mesmo tempo, identificar, utilizando os dados da contabilidade, o momento em que só será interessante a utilização da escrita contábil. Para alcançar tal objetivo, elaborou-se um estudo de caso a fim de construir uma equação que denote o ponto de equilíbrio entre as duas possibilidades de escritas (contábil/fiscal) e como resultado, foi concretizado o momento em que a carga tributária do ICMS/PB equivale a 5,4% do Custo das Mercadorias Vendidas – CMV. No propósito deste trabalho foi levado em consideração o ICMS adotado no Estado da Paraíba, regulamentado pelo Decreto nº 18.930/96.

**Palavras – chave:** Escrita Contábil, Escrita Fiscal, Ponto de Equilíbrio, ICMS, Carga Tributária.

### ABSTRACT

There is nothing unheard of in saying that reducing the tax burden is a common goal for all companies. In order to fulfill this desire, benefits and facilities are created that make it possible to reduce and / or eliminate, directly or indirectly, the tax burden. This work sought to deepen the study on the tax benefit provided for in art. 643 of Decree 18.930 / 1997, which establishes the Regulation of the Tax on the Circulation of Goods, Communication and Services - ICMS in Paraíba. The standard cites the possibility of using tax writing as a benefit to deduct the tax burden, however, it was realized that there are situations in which tax writing is disadvantageous to the company. In this sense, the objective of the research is to find the equilibrium point of the tax burden resulting from the calculation of the ICMS to be collected

in each fiscal period, that is, to find the limit at which tax writing becomes a benefit for the company and, at the same time, identify, using accounting data, the moment when only the use of accounting writing will be interesting. To achieve this goal, a case study was elaborated in order to construct an equation that denotes the balance between the two writing possibilities (accounting / tax) and as a result, the moment when the ICMS tax burden was realized. / PB is equivalent to 5.4% of the Cost of Goods Sold - CMV. The purpose of this study was to take into account the ICMS adopted in the State of Paraíba, regulated by Decree No. 18,930 / 96.

**Keywords:** Accounting Writing, Tax Writing, Balance Point, ICMS, Tax Burden.



## 1. INTRODUÇÃO

A contabilidade é um elemento fundamental para a gestão de uma empresa, pois dela são extraídas importantes informações para o processo de tomada de decisão. Ela é uma fonte de informações econômicas, fiscais e gerenciais, sendo ela uma ferramenta importante para lidar com problemas relacionados à administração e gestão de uma organização.

Queiroz e Melo (2012) tratam da escrituração como:

“(...) A primeira e mais importante das técnicas contábeis, pois somente a partir dela que se desenvolvem as demais técnicas de demonstração, análise e auditoria, sua finalidade é a de fornecer a pessoas interessadas informações sobre um patrimônio determinado”.

A escrituração contábil pode ser entendida como o processo que envolve recursos financeiros, bens, direitos e obrigações, sendo executada através de escrituração de livros e produção de demonstrativos e relatórios contendo informações comerciais, econômicas, financeiras e fiscais.

Nos termos do art. 1.179 da Lei 10.406/2002 - Novo Código Civil Brasileiro -, as sociedades empresariais são obrigadas a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros em documentos hábeis e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico. Essa mesma lei dispensa dessas exigências o pequeno empresário, onde seu enquadramento está previsto no art. 970.

A Lei Complementar 123/2006, que trata do Estatuto Nacional das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, em seu art. 27 diz que: “As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional poderão, opcionalmente, adotar contabilidade simplificada para os registros e controles das operações realizadas”. Ou seja, para as empresas optantes pelo Simples Nacional, há a possibilidade de adotar um sistema escritural menos complexo e mais prático em suas operações.

Mesmo estando obrigatória a todas as empresas, a escrituração contábil pode ser substituída, em algumas situações, pela escrita fiscal, desde que seja legalmente autorizada. É o caso do Decreto nº 18.930/1997, o qual institui o Regulamento do ICMS na Paraíba que, em seu artigo 643, disciplina a forma pela qual os contribuintes optantes e autorizados serão fiscalizados com ênfase no Exame da Escrita Fiscal. O mesmo artigo determina que na adoção da escrita fiscal, o montante das vendas deverá ser equivalente ao valor do custo das mercadorias vendidas (CMV) acrescido de valor nunca inferior a 30%.

Devido à relevância que a escrita fiscal tem para as empresas e para o Fisco, a julgar pelo fato de que a mesma facilita o processo de apuração e fiscalização, torna-se necessário estudar em qual momento ela deixa de ser um benefício e passa a ser desvantajosa para a economia tributária da empresa. Em virtude desta necessidade, surge a seguinte questão: **Considerando a permissão da escolha entre a escrita contábil e a escrita fiscal para apuração do ICMS, qual o ponto de equilíbrio dessa decisão?**

O presente artigo tem por objetivo geral encontrar o ponto de equilíbrio da carga tributária decorrente da tributação do ICMS. Como objetivos específicos, têm-se: i) Analisar as exigências legais da escrita contábil e da escrita fiscal; ii) Analisar o art. 643 do regulamento do ICMS; iii) Estudar o efeito tributário decorrente da escolha de cada uma das opções de escrita;

Este estudo tem enquanto relevância acadêmica e social, onde fica evidente a necessidade de conscientizar os empresários para a importância do planejamento tributário para a escolha de qual escrita utilizar na apuração do ICMS.

Ao delimitar o tema dessa pesquisa, levou-se em consideração a grande relevância em conhecer o momento em que a escrita fiscal deixa de ser um benefício e passa a aumentar a

carga tributária do ICMS. Além disto, evidenciar a importância do planejamento tributário, que possibilita a escolha da melhor alternativa de escrita para a empresa, reduzindo assim a carga tributária sofrida.

A contribuição deste artigo consiste em ampliar o conhecimento dos contadores, bem como os estudantes de contabilidade e também dos empresários sobre o efeito tributário causado pela adoção de cada tipo de escrita.

O presente artigo está dividido em cinco partes, a presente introdução, seguida pelo referencial teórico sobre o tema, metodologia, resultados e discussões e considerações finais, encerrando com as referências no qual este estudo foi baseado.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

A contabilidade, segundo Iudicibus (2000, p.22), é considerada uma ciência, pois a mesma controla todos os fenômenos patrimoniais de uma entidade, através de análise dos registros e demonstrações, obtendo-se informações para orientar a quem interesse e necessitar tomar suas decisões com um melhor fundamento da composição do balanço e suas variações.

Presente desde a época dos povos primitivos, onde a usavam para contar seus rebanhos, a Contabilidade vem sendo cada vez mais aprimorada, em busca de satisfazer a necessidade informacional das empresas e de todos a quem interessar. Na época primitiva, os registros eram feitos à mão, usando peças de argila. Com o surgimento da escrita, juntamente com a criação do papiro no Egito, a contabilidade teve seus registros de forma mais organizada. Com o passar dos anos, esses registros foram passados aos livros contábeis e, com a tecnologia, esses livros deixaram de existir no papel, tendo essas informações emitidas de forma digital.

A Nota Fiscal Eletrônica e o SPED (Sistema Público de Escrituração Digital) surgiram para revolucionar a contabilidade. Estes provocaram impactos bastante positivos, pois representam “um avanço na informatização da relação entre o fisco e os contribuintes” (Portal Nacional do SPED, 2012). Com eles, surgiram a Escrituração Fiscal Digital - EFD e a Escrituração Contábil Digital - ECD, que consiste na entrega dos livros fiscais e contábeis em meio eletrônico.

A principal finalidade da contabilidade é a de fornecer informações que auxiliem na tomada de decisão de seus usuários. Como prevê o art. 3º do Decreto 486/69, apenas profissional capacitado pode exercer essa função, pois requer um conhecimento específico na área. Desde que legalmente habilitado para o exercício profissional, referido neste item, o titular da empresa individual, o sócio, acionista ou diretor da sociedade pode assinar as demonstrações financeiras da empresa e assumir a responsabilidade pela escrituração.

A escrituração é uma ferramenta indispensável à uma entidade, independentemente de seu porte. Ela deixou de ser uma ferramenta utilizada apenas para atender ao fisco, hoje, ela é uma ferramenta indispensável para a gestão de uma empresa. De acordo com Silva (2002, p.23): “Uma empresa sem contabilidade é uma entidade sem memória, sem identidade e sem as mínimas condições de sobreviver ou de planejar seu crescimento.” A escrituração também é tida como principal instrumento de defesa, controle e preservação do patrimônio.

### **2.1 Escrituração Contábil**

O conceito de escrituração é estabelecido por vários autores, cada um à sua maneira, adicionando ou retirando alguma característica a qual lhe convém. Moura (2002) conceitua a escrituração como “uma técnica contábil que consiste no registro, em livros próprios, de todos os fatos administrativos resultantes da gestão do patrimônio da entidade”.

Além de ser uma forma de controle sobre os dados, ela também auxilia na segurança e preservação dos bens da entidade. Está instituído na Lei nº 11.101, de 2005 que, no caso de a empresa enfrentar problemas financeiros, é possível solicitar o benefício da recuperação administrativa e judicial, que só pode ser obtido quando apresentadas as demonstrações contábeis baseadas na escrituração contábil.

Quanto à sua obrigatoriedade, o art. 1179 da Lei 10,406/2002 (Novo Código Civil) dispõe que:

o empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico. (BRASIL, 2002)

Os artigos 1.180 e 1.181 do CC determinam a obrigatoriedade da autenticação do Livro Diário no órgão de registro competente. “No Diário serão lançadas, com individualização, clareza e caracterização do documento respectivo, todas as operações relativas ao exercício da empresa” (BRASIL, 2002). O Balanço Patrimonial deverá ser lançado no Diário e firmado pelo empresário e pelo responsável pela contabilidade (art. 1184).

Ainda há também a dispensa da obrigatoriedade prevista no art. 970 do CC em relação ao pequeno empresário, como também a possibilidade de uma contabilidade simplificada às micro e pequenas empresas, prevista na Lei Complementar 123/2006, em seu art. 27, que diz: “As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional poderão, opcionalmente, adotar contabilidade simplificada para os registros e controles das operações realizadas”.

## **2.2 Escrituração Fiscal**

A escrituração Fiscal pode ser definida, segundo Teixeira (2013), como as obrigações de lançamento e apuração de impostos a serem transmitidas à Fazenda Pública. Toda organização possui documentos fiscais, os quais, por previsão legal, devem ser lançados, de modo que o fisco possa obter todos os dados necessários à fiscalização.

Através da escrituração é que se torna possível apurar impostos, elaborar as obrigações acessórias e, a partir da escrituração dos fatos contidos nos documentos, é que se formam as informações para dar continuidade aos demais processos.

Antigamente, de acordo com o Jornal Contábil (2017), esse tipo de escrituração era feito manualmente, com base nos livros e registros físicos que as empresas mantinham. “Graças à tecnologia disponível atualmente, as microempresas e as PMEs podem emitir notas fiscais eletrônicas e, por isso, a escrituração fiscal também pode ser feita de modo digital.” Esta tecnologia ao qual o jornal se refere chama-se SPED – Sistema Público de Escrituração Digital, onde substitui a escrituração em livros e documentos em papel por um sistema computadorizado de informações.

Toda empresa cujo esteja sujeita à emissão de notas fiscais, é obrigada a manter a escrita fiscal. A falta dela pode caracterizar omissão de receitas como dispõe o art. 2º da Lei Nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994:

Art. 2º Caracteriza omissão de receita ou de rendimentos, inclusive ganhos de capital, a falta de emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da efetivação das operações de venda de mercadorias, prestação de serviços, operações de alienação de bens móveis, locação de bens móveis e imóveis ou quaisquer outras transações realizadas com bens ou serviços, bem como a sua emissão com valor inferior ao da operação.

A falta de emissão de notas fiscais resulta em omissão de receitas, gerando multas para a empresa. Assim como a emissão delas gera a necessidade escriturá-las nos livros fiscais, ou seja, necessita da escrituração fiscal.

### 2.3 Sistema Público de Escrituração Digital – SPED

Para entender o processo de Escrituração Digital, é necessário compreender o Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, surgido em 2007 pelo Decreto 6.022 que, em seu Art. 2º, discrimina o SPED como:

“instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos empresários e das pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas, mediante fluxo único, computadorizado, de informações.” (Redação dada pelo Decreto no 7.979, de 8 de abril de 2013)”

Segundo Baldini (2013, apud. Duarte, 2012) os principais objetivos do SPED são a Simplificação das obrigações acessórias, combate à sonegação e integração entre as autoridades fiscais. Além disto, o autor menciona os vários programas que compõe o SPED, são eles:

- Escrituração Contábil Digital (ECD) ou SPED Contábil, que é a entrega de livros contábeis em meio eletrônico;
- Escrituração Fiscal Digital do ICMS e do IPI (EFD ICMS/IPI) ou SPED Fiscal ICMS/IPI, que é a entrega de livros fiscais relativos ao ICMS/IPI em meio eletrônico;
- Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição Previdenciária sobre Receita ou EFD-Contribuições, que é a entrega de livros fiscais (PIS/Cofins e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita) em meio eletrônico;
- Nota Fiscal Eletrônica Mercantil (NF-e), que substitui as notas fiscais mercantis modelos 1 e 1A;
- Nota Fiscal Eletrônica de Serviços (NFS-e), que substitui as notas fiscais de serviços;
- Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e), que substitui os conhecimentos de transporte;

Com a dispensa da obrigatoriedade de emissão de livros, por estes terem sido substituídos por programas digitais, houve uma grande economia de espaço físico e gastos com papéis. Além deste, o Portal Nacional do SPED (2012) elenca alguns outros benefícios trazidos com a implementação do SPED, que são:

- Redução de custos com a racionalização e simplificação das obrigações acessórias;
- Uniformização das informações prestadas às diversas unidades federadas;
- Redução do envolvimento involuntário em práticas fraudulentas;
- Redução do tempo despendido com a presença de auditores fiscais;
- Fortalecimento do controle e da fiscalização por meio de intercâmbio de informações entre as administrações tributárias;
- Rapidez no acesso às informações;
- Possibilidade de troca de informações entre os próprios contribuintes;
- Melhoria da qualidade da informação;
- Possibilidade de cruzamento entre os dados contábeis e os fiscais;
- Aperfeiçoamento do combate à sonegação;
- Preservação do meio ambiente pela redução do consumo de papel

O SPED traz benefícios para as empresas, além da redução de alguns custos, como a emissão e armazenamento de documentos em papel, a melhora na forma de armazenamento de dados e a facilidade na entrega de documentos, simplificando as obrigações acessórias; para o Fisco, a facilidade para fiscalizar, diminuição da sonegação fiscal e a redução da burocracia com os documentos.

## 2.4 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços - ICMS

Segundo Vieira (2013), o ICMS, imposto regulamentado pela Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996, representa mais de 90% da receita tributária das unidades estaduais. Trata-se de um imposto que “tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.” (REDAÇÃO DADA PELO ART. 1º DO DECRETO 18.930/97).

Segundo Machado (2006, p. 155), “alíquota é a relação existente entre a expressão quantitativa, ou mensurável, do fato gerador e o valor do tributo correspondente”. Pode ser compreendida como o percentual aplicado sobre a base de cálculo, para encontrar a carga tributária devida.

A responsabilidade pelas alíquotas compete aos Estados e ao Distrito Federal. A Lei nº 6.379/1996 autoriza o Decreto nº 18.930/1997, o qual institui o Regulamento do ICMS na Paraíba onde, em seu art. 13º, dispõe os percentuais de alíquotas utilizados na apuração do tributo no estado:

Art. 13. As alíquotas do imposto são as seguintes:

I - 4% (quatro por cento), nas prestações de serviço de transporte aéreo interestadual, quando tomadas por contribuintes do ICMS ou a estes destinadas;

II - 12% (doze por cento), nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens ou serviços a contribuintes ou não do imposto;

III - 13% (treze por cento), nas operações de exportação de mercadorias e nas prestações de serviços de comunicação para o exterior;

IV - 18% (dezoito por cento), nas operações e prestações internas e na importação de bens e mercadorias do exterior;

V - 25% (vinte e cinco por cento), nas operações internas realizadas com os seguintes produtos: a) REVOGADA (Decreto nº 36.393/15); b) aparelhos ultraleves e asas-delta; c) embarcações esportivas; d) automóveis importados do exterior; e) armas e munições; f) bebidas alcoólicas, exceto aguardente de cana; g) REVOGADA (Decreto nº 36.213/15);

VI - 28% (vinte e oito por cento), nas prestações de serviços de comunicação;

VII - 25% (vinte cinco por cento) no fornecimento de energia elétrica;

VIII - 4% (quatro por cento), nas operações interestaduais que destinem bens e mercadorias importados do exterior a contribuintes ou não do imposto que, após o desembaraço aduaneiro, observado o disposto nos §§ 2º a 5º deste artigo e no art. 265-C deste Regulamento (Convênio ICMS 123/12): a) não tenham sido submetidos a processo de industrialização; b) ainda que submetidos a processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento, renovação ou acondicionamento, resultem em mercadorias ou bens com Conteúdo de Importação superior a 40% (quarenta por cento);

IX - 23% (vinte e três por cento), nas operações internas realizadas com álcool anidro e hidratado para qualquer fim;

X - 27% (vinte e sete por cento), nas operações internas realizadas com gasolina;

XI - 29% (vinte e nove por cento), nas operações internas realizadas com fumo, cigarro e demais artigos de tabacaria.

Além destes, também são mencionados:

- O ICMS substituição tributária, que incide sobre algumas mercadorias e operações interestaduais;
- O ICMS diferencial de alíquota que incide sobre a compra de mercadorias de outros estados.

Este trabalho limita-se ao uso da apuração do “ICMS normal” para as operações com mercadorias e serviços neste Estado da Paraíba, utilizando a alíquota de 18%. Quanto ao objetivo principal, busca-se encontrar um ponto de equilíbrio em termos percentual para ICMS, utilizando a escrituração fiscal e ou a escrituração contábil, conforme preceitua a permissividade da norma já citada. Na pesquisa para realização dos estudos não foram encontradas publicações com esta abordagem, sendo este trabalho considerado, nesta conotação, inédito.

### 3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Segundo Silva (2006), “entende-se metodologia como o estudo do método para se buscar determinado conhecimento”. O autor ainda destaca que pesquisar com método é cultivar um espírito crítico, reflexivo e amadurecido, contribuindo para o progresso da sociedade.

A metodologia é dividida em métodos, podendo estes ter um nível de abstração mais alto ou etapas mais concretas, com finalidades mais específicas de interpretação dos fenômenos.

Com isto, podemos dizer que este trabalho acadêmico se classifica como pesquisa exploratória, onde, segundo Silva (2006), “tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, para torna-lo mais explícito [...]”. Neste estudo, pretende-se esclarecer a grande importância das Escriturações Contábil e Fiscal, bem como seus efeitos tributários e sua aplicabilidade no âmbito empresarial.

Como procedimento de pesquisa, o trabalho adota o método bibliográfico, a fim de ampliar o grau de conhecimento sobre os dois tipos de escrituração e sua relevância. Para Gerhardt e Silveira (2009):

A pesquisa bibliográfica é feita a partir do levantamento de referências teóricas já analisadas, e publicadas por meios escritos e eletrônicos, como livros, artigos científicos, páginas de web sites. Qualquer trabalho científico inicia-se com uma pesquisa bibliográfica, que permite ao pesquisador conhecer o que já se estudou sobre o assunto. Existem, porém, pesquisas científicas que se baseiam unicamente na pesquisa bibliográfica, procurando referências teóricas publicadas com o objetivo de recolher informações ou conhecimentos prévios sobre o problema a respeito do qual se procura a resposta (apud FONSECA, 2002, p. 32).

Neste caso, além de explorar as publicações já existentes sobre o tema, também foi adotado o método estudo de caso que, segundo Martins e Lintinz (2007 p.23):

Trata-se de uma técnica de pesquisa cujo objetivo é o estudo de uma unidade que se analisa profunda e intensamente. Considera a unidade social estudada em sua



totalidade, sendo um indivíduo, uma família, uma instituição, uma empresa, ou uma comunidade, com o objetivo de compreendê-los em seus próprios termos.

Tendo em vista a opção de escolha entre a escrita contábil e a escrita fiscal para a apuração do ICMS, surge a necessidade de saber em qual momento deve ser usada cada uma delas. Desta forma, apenas encontrando o ponto de equilíbrio entre as duas escritas, pode ser identificada a solução para este problema. Sendo assim, será utilizado o método estudo de caso para encontrar este ponto de equilíbrio. Isto é, o momento em que a carga tributária da escrita contábil se iguala a carga tributária da escrita fiscal.

## 4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

### BENEFICIO DA ESCRITA FISCAL NOS TERMOS DA NORMA TRIBUTARIA DO ICMS/PB

A Lei Complementar 87/1996 regulamenta a incidência e a competência da cobrança do 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 – ICMS aos estados.

A Norma supracitada, em seu artigo 26, remete aos estados a regulamentação complementar no que se refere à apuração dos débitos, dos créditos e do valor devido a cada período de tributação nos termos da legislação estadual. Conforme citada *ipsis litteris*:

Art. 26. Em substituição ao regime de apuração mencionado nos arts. 24 e 25, a lei estadual poderá estabelecer:

- I - que o cotejo entre créditos e débitos se faça por mercadoria ou serviço dentro de determinado período;
- II - que o cotejo entre créditos e débitos se faça por mercadoria ou serviço em cada operação;
- III - que, em função do porte ou da atividade do estabelecimento, o imposto seja pago em parcelas periódicas e calculado por estimativa, para um determinado período, assegurado ao sujeito passivo o direito de impugná-la e instaurar processo contraditório.

A Lei nº 6.379/1996 autoriza o Decreto nº 18.930/1997, o qual institui o Regulamento do ICMS na Paraíba que, em seu artigo 643, disciplina a forma pela qual os contribuintes optantes e autorizados serão fiscalizados com ênfase no Exame da Escrita Fiscal.

O estudo (trabalho) está voltado para analisar o ponto de equilíbrio necessário à administração (planejamento) da escrita fiscal em contra ponto a escrita contábil onde, na escrita fiscal serão lançados com exatidão os lançamentos de embolsos e desembolsos, (recebimentos e pagamentos ocorridos em cada mês) que deverão estar consubstanciados no livro Caixa, o qual, devidamente autenticado pela repartição fiscal do contribuinte.

Sabendo que, por outro lado, o fisco, de ofício, para efeito de aferição da regularidade das operações quanto ao recolhimento do imposto, irá utilizar, onde couber, os seguintes procedimentos:

- a elaboração de Demonstrativo Financeiro, através do qual deverão ser evidenciadas todas as receitas e despesas, bem como considerada a disponibilidade financeira existente em Caixa e Bancos, devidamente comprovada, no início e no final do período fiscalizado;
- o levantamento da Conta Mercadorias, caso em que o montante das vendas deverá ser equivalente ao custo das mercadorias vendidas (CMV) acrescido de valor nunca inferior a 30% (trinta por cento) para qualquer tipo de atividade;

- quando não houver apresentação do livro Caixa serão considerados como pagamentos realizados com receita originária de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, todos os desembolsos comprovados documentalmente ou por meio de arbitramento;
- A aceitação das escritas contábil e fiscal para a realização de auditoria e como prova processual junto aos órgãos julgadores administrativos, fica condicionada à apresentação dos livros Diário e Caixa, devidamente autenticados, no prazo estipulado pela fiscalização autora do feito.

**Tabela 1: Demonstração do Resultado**

MOVIMENTAÇÃO ANUAL (EMBOLSO E DESEMBOLSO)	
Receita de Vendas	R\$ 18.697.960,00
Custo Vendas de Mercadorias	R\$ 14.754.475,19
Despesas Operacionais	R\$ 943.484,81
Imposto de Renda - IR (Lucro Presumido)	R\$ 224.375,52
Adicional de IR (lucro Presumido)	R\$ 125.583,68
Contribuição Social sobre Lucro - CSL (Lucro Presumido)	R\$ 201.937,97

**Fonte:** Elaborada pelo autor, 2019.

**Tabela 2: Análise da Tributação Normal**

APURAÇÃO		
Débito x Crédito		
--		
18%	Débito (saídas)	R\$ 3.365.632,80
18%	Crédito (Entradas)	R\$ 2.655.805,53
(+ -)	Valor a Recolher	R\$ 709.827,27

**Fonte:** Elaborada pelo autor, 2019.

**Tabela 3: Análise da Tributação Escrita Fiscal**

APURAÇÃO		
Dec. 18.930/96, artigo 643.		
CMV	R\$ 14.754.475,19	
30%	R\$ 4.426.342,56	
18%	Valor a Recolher	R\$ 796.741,66

**Fonte:** Elaborada pelo autor, 2019.

## ANALISE DO PONTO DE EQUILIBRIO PARA USO DA ESCRITA FISCAL

No ensinamento de Padoveze (2005), expondo sobre o Ponto de Equilíbrio, o mesmo afirma que "é o volume de atividade operacional onde o Total da Margem de Contribuição da quantidade vendida/produzida se iguala aos Custos e Despesas Fixos". Nesta lógica, pode-se calcular também o ponto de equilíbrio para confirmar o momento em que a escrita fiscal deixa de ser interessante, na perspectiva de carga tributária, no que se refere ao ICMS.

Redizendo, o ponto de equilíbrio para uso da escrita fiscal é o valor no qual o ICMS a recolher pela escrita contábil se iguala ao a recolher pela escrita fiscal. Assim, o ponto de



equilíbrio em questão evidencia o parâmetro a ser utilizado pela empresa para administrar a carga tributária sofrida pela empresa no que se refere a ICMS.

Neste norte, é necessário identificar os valores da receita de vendas, custo das mercadorias vendidas e o valor agregado decorrente (margem do valor agregado) identificado pela equação 1:

$$Va = \text{Receita de Vendas} - \text{Custo das Mercadorias Vendidas (Equação 1)}$$

Conforme já citado anteriormente, o regulamento do ICMS PB, em seu artigo 643, determina que na adoção da escrita fiscal, o montante das vendas deverá ser equivalente ao valor do custo das mercadorias vendidas (CMV) acrescido de valor nunca inferior a 30%. Com isto, estima-se o valor agregado da escrita contábil pela equação 2:

$$Va = \text{Custo das Mercadorias Vendidas} \times \text{Percentual da EF } (\geq 0,3) \text{ (Equação 2)}$$

Na tabela 4, é demonstrado em termos qualitativos, em estudo de caso, a análise dos valores decorrentes da interpretação da norma citada, onde destacou-se os valores da receita, CMV e do valor agregado comparativo com suas respectivas cargas tributárias.

**Tabela 4:** Análise do Ponto de Equilíbrio da Carga Tributária do ICMS - PB

Receita	R\$ 18.697.960,00	Déb.	18%	R\$ 3.365.632,80	ICMS
CMV	R\$ 14.754.475,19	Créd.	18%	R\$ 2.655.805,53	R\$ 709.827,27
TVA contábil	R\$ 3.943.484,81	26,73%	18%	R\$ 709.827,27	4,81%
TVA fiscal	R\$ 4.426.342,56	30,00%	18%	R\$ 796.741,66	5,4%

Fonte: Elaborada pelo autor, 2019.

Considerando a variável do custo como estável, o ponto de equilíbrio se concretiza no momento em que a grandeza alcança 5,4 do CMV. Este valor representa a carga tributária sobre o custo do limite em que a escrita fiscal passa a ser interessante para economia tributária. Logo, conclui-se que, não é economicamente interessante a empresa optar pela metodologia da escrita fiscal no momento em que PE (ct/ICMS-PB) se apresente inferior a esta grandeza. Conforme explicitado na equação 3.

$$PE \text{ (ct/ICMS-PB)} = (Va \times Aliq) / CMV \text{ (Equação 3)}$$

Onde:

PE (ct/ICMS-PB) = Ponto de Equilíbrio da Carga Tributária do ICMS - PB;

CMV = Custo da Mercadoria Vendida;

VA = Valor Agregado ao CMV

Aliq= Alíquota

Considerando uma nova situação, em que o valor agregado supera a margem de 30% do CMV, observa-se na tabela 5:

**Tabela 5:** Valor Agregado acima do Ponto de Equilíbrio

Receita	R\$ 20.697.960,00	Déb.	18%	R\$ 3.725.632,80	ICMS
CMV	R\$ 14.754.475,19	Créd.	18%	R\$ 2.655.805,53	
TVA contábil	R\$ 5.943.484,81	40,28%	18%	R\$ 1.069.827,27	7,25%
TVA fiscal	R\$ 4.426.342,56	30,00%	18%	R\$ 796.741,66	5,4%

**Fonte:** Elaborada pelo autor, 2019.

Na tabela 5, pode ser observado que o valor agregado da escrita contábil é superior ao da escrita fiscal. Conseqüentemente o percentual de sua carga tributária referente ao CMV supera 5,4%. O resultado é encontrado quando aplicadas as equações desenvolvidas no estudo de caso, conforme o exemplo 1:

$$Va = 20.697.960,00 - 14.754.475,19 = 5.943.484,81$$

$$PE \text{ (ct/ICMS-PB)} = (5.943.484,81 \times 0,18) / 14.754.475,19 = 0,0725 \text{ ou } 7,25\%$$

Como pode ser observado, o ICMS a recolher pela escrita contábil supera o da escrita fiscal, provando que, neste caso, o benefício da escrita fiscal trará maior economia tributária, bem como, no primeiro caso, a mesma era desvantajosa para a empresa.

Os estudos demonstram a facilidade de se administrar por meio do ponto de equilíbrio da carga tributária, uma vez que, auxilia a empresa a tomar decisão sobre a melhor metodologia, dentro das permissividades da norma tributária, a ser adotada para apuração do ICMS na Paraíba, sabendo que, quando a carga tributária do ICMS, encontrada através das equações, for inferior a 5,4% do CMV, a escrita contábil é a mais adequada para a situação. Da mesma forma que, quando o ICMS superar o percentual do ponto de equilíbrio, a escrita fiscal torna-se mais interessante.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esse trabalho teve como objetivo encontrar um ponto de equilíbrio entre a carga tributária da escrita contábil e da escrita fiscal, no âmbito do ICMS no Estado da Paraíba. O trabalho apontou a obrigatoriedade das obrigações acessórias para as escritas fiscal e contábil bem como a permissão dada pelo Decreto nº 18.930/1997 para utilização da escrita fiscal na apuração da carga tributária do ICMS.

O problema identificado nesta situação é a necessidade de saber em qual momento econômico se deve usar cada um dos tipos de escritas. Desta forma, o estudo buscou desenvolver o ponto de equilíbrio da carga tributária entre as duas escritas, sempre na perspectiva de auxiliar os gestores na tomada de decisão, quanto ao uso de qual das escritas é mais adequada para empresa.

Diante dos resultados obtidos, é possível concluir que o objetivo desse trabalho foi alcançado, demonstrado através de fórmula (equação), o ponto de equilíbrio da carga tributária.

Conclui-se, portanto, que, enquanto o ponto de equilíbrio da carga tributária não alcançar 5,4% do Custo das Mercadorias Vendidas a escrita contábil oferece maior economia tributária para a empresa.

O estudo pode ser considerado relevante em face de que o mesmo contribuirá para a percepção dos usuários sobre o benefício (ou não) da escrita fiscal, frente a possibilidade de a empresa poder optar pela escrita analisando apenas o ponto de equilíbrio da carga tributária do ICMS sobre o CMV.

Desta forma, este trabalho não teve a intenção de exaurir a questão e, dada a complexidade do assunto e sua limitação, pelo uso apenas do “ICMS normal” e alíquota de 18%, sugere que novos trabalhos e com novas análises sejam realizados.

## REFERÊNCIAS

BALDINI, Alfredo. **SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL SPED FISCAL – VANTAGENS E IMPORTÂNCIA**. Revista Científica Semana Acadêmica. Fortaleza, ano MMXIII, Nº. 000037, 04/11/2013.

BRASIL, **AJUSTE SINIEF 2, DE 3 DE ABRIL DE 2009**. Especificações técnicas para a geração de arquivos da EFD. Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2009/AJ\\_002\\_09](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2009/AJ_002_09). Acesso em: 15 abr. 2019.

\_\_\_\_\_, **DECRETO Nº 486 DE, 3 DE MARÇO DE 1969**: Dispõe sobre escrituração e livros mercantis e dá outras providências; Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del0486.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0486.htm)>. Acesso em: 03 abr. 2019.

\_\_\_\_\_, **DECRETO Nº 7.979 DE, 8 DE ABRIL DE 2013**: Altera o Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, que instituiu o Sistema Público de Escrituração Digital - Sped. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2013/Decreto/D7979.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Decreto/D7979.htm). Acesso em: 15 abr. 2019

\_\_\_\_\_, **INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1774, DE 22 DE DEZEMBRO DE 2017**. Dispõe sobre a Escrituração Contábil Digital (ECD). Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=88912>. Acesso em 15 abr. 2019.

\_\_\_\_\_, **LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006**: Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm)>. Acesso em: 04 abr. 2019.

\_\_\_\_\_, **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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)> Acesso em: 26 out. 2019.

\_\_\_\_\_, **LEI Nº 8.846, DE 21 DE JANEIRO DE 1994**: Dispõe sobre a emissão de documentos fiscais e o arbitramento da receita mínima para efeitos tributários, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8846.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8846.htm)> Acesso em: 23 out. 2019

\_\_\_\_\_, **LEI Nº 10.406, DE 10 DE JANEIRO DE 2002.:** Institui o Código Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm)>. Acesso em: 07 abr. 2019.

\_\_\_\_\_, **LEI Nº 11.101, DE 9 DE FEVEREIRO DE 2005**: Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2005/Lei/L11101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11101.htm). Acesso em: 15 out. 2019

\_\_\_\_\_, **PROTOCOLO ICMS 3, DE 1º DE ABRIL DE 2011**: Fixa o prazo para a obrigatoriedade da escrituração fiscal digital - EFD. Disponível em:  
<[http://www.normaslegais.com.br/legislacao/protocoloicms3\\_2011.htm](http://www.normaslegais.com.br/legislacao/protocoloicms3_2011.htm)>

\_\_\_\_\_, **RESOLUÇÃO CFC Nº 1.115, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2007**: Aprova a NBC T 19.13 - Escrituração Contábil Simplificada para Microempresa e Empresa de Pequeno Porte. Disponível em:  
<[http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaocfc1115\\_2007.htm](http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaocfc1115_2007.htm)>. Acesso em: 26 abr. 2019

DUARTE, Roberto Dias. **Big Brother na Era do Conhecimento. Como a Certificação Digital, SPED e NF-e estão transformando a Gestão Empresarial no Brasil**. São Paulo: Quanta, 2008.

DUARTE, Roberto Dias. **Big Brother Fiscal III: o Brasil na Era do Conhecimento**. São Paulo: Ideas@work, 2009.

GERHARDT, Tatiana Engel e SILVEIRA, Denise Tolfo. **Métodos de pesquisa**. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009.

IBGE. **Pesquisa Demográfica De Empresas 2015**. Disponível em <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/downloads-estatisticas.html>. Acesso em 04 abr. 2019.

INDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**; 6. ed.; Ed. Atlas; São Paulo; 2000.

JORNAL CONTÁBIL. **O que é necessário para fazer uma escrituração fiscal?** Disponível em <https://www.jornalcontabil.com.br/o-que-e-necessario-para-fazer-uma-escrituracao-fiscal/>. Acesso em 22 mai. 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 549

MARTINS, Gilberto de Alexandre e LINTINZ, Alexandre. **Guia para Elaboração de Monografias e Trabalhos de Conclusão de Curso**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MEDEIROS, Marcelo Luís de. **Escrituração Contábil para as Micro e Pequenas empresas: Ferramenta Importante?** Caicó - RN, 2015.

MOURA, Osni Ribeiro. **Contabilidade geral fácil: Para Curso de Contabilidade e Concurso Geral**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Planejamento orçamentário: texto e exercícios**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

PARÁIBA, **DECRETO Nº 18.930 DE, 19 DE JUNHO DE 1997**: Regulamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ricms; Disponível em: <https://www.sefaz.pb.gov.br/legislacao/36-regulamentos/815-decreto-n-18-930-de-19-de-junho-de-1998>>. Acesso em: 25 out. 2019.

\_\_\_\_\_, **LEI Nº 6379 DE 02/12/1996**: *Trata do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=145106>> Acesso em 26 out. 2019.*

QUEIROZ, Vicente Aparecido de. MELO, Sebastião Carlos Moreira de. **Escrituração Contábil**. Revista do Conselho Regional de Contabilidade de Goiás. Nº8 agosto/outubro 2008.

RUSCHEL, Marcia Erna. FREZZA, Ricardo. UTZIG, Mara Jaqueline Santore. **O impacto do sped na Contabilidade desafios e perspectivas do profissional contábil**. Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC – Florianópolis, v. 10, n. 29, p. 9-26, abr./jul. 2011.

SCHNORR, Paulo Walter et al. **Escrituração contábil simplificada para micro e pequena empresa**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2008.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses**. - 2. Ed. – São Paulo: Atlas, 2006.

SILVA, Daniel Salgueiro. **Manual de Procedimentos Contábeis para Micro e Pequenas Empresas**. 5.ed. Brasília: CFC: Sebrae, 2002.

SPED. **Sistema Público De Escrituração Digital**. Disponível em <http://sped.rfb.gov.br/>. Acesso em 22 mai. 2019.

TEIXEIRA, T B. **Contabilidade Tributária**. Batatais: Claretiano, 2013

VIEIRA, J. A. **ICMS substituição tributária aplicado em uma indústria e comércio de confecções**. Fortaleza – CE, 2013.

## AGRADECIMENTOS

É chegado o fim de um ciclo tão importante em minha vida. Muitas foram as risadas, choro, ansiedade e frustrações. Contudo, sinto-me bastante realizada e feliz por conseguir chegar até o fim. Sendo assim, dedico este trabalho a todos que fizeram parte, direta ou indiretamente, desta etapa da minha vida.

Agradeço primeiramente a Deus por ter me permitido chegar até aqui, pois sem Ele eu não seria nada. Agradeço também à minha avó, Dona Branca, por me acolher e cuidar tão bem de mim, desde quando a minha mãe deixou este mundo. Ao meu esposo e a todos os meus familiares, por acreditarem em mim e não me deixarem desistir.

Aos meus professores, agradeço imensamente, por todo ensinamento passado e ao meu orientador, pela sua contribuição e incentivo nesta reta final. Agradeço também aos meus colegas de curso, por todo apoio e incentivo. Quero agradecer, em especial, à minha amiga Irene, que tanto me apoiou e buscou, ainda que fora da sua área de atuação, ajuda para que eu pudesse concluir esta etapa.

Por fim, dedico este trabalho ao meu filho, Benjamim, que embora ainda não compreenda a magnitude deste processo, é quem me motiva a seguir em frente.