



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
CAMPUS I - CAMPINA GRANDE
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DO ICMS: A IMPORTÂNCIA DO
BENEFÍCIO PARA UMA EMPRESA ATACADISTA DO ESTADO DA PARAÍBA**

Davydson Bruno Nunes Raposo

**Campina Grande – PB
2016**

DAVYDSON BRUNO NUNES RAPOSO

**REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DO ICMS: A IMPORTÂNCIA DO
BENEFÍCIO PARA UMA EMPRESA ATACADISTA DO ESTADO DA PARAÍBA**

Trabalho de Conclusão de Curso – TCC
apresentado ao Departamento do Curso de
Ciências Contábeis, da Universidade Estadual da
Paraíba, como requisito parcial à obtenção do
grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Cláudio de Oliveira Leôncio Pinheiro

Campina Grande – PB

2016

É expressamente proibida 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 da dissertação.

R219r Raposo, Davydson Bruno Nunes.
Regime especial de tributação do ICMS [manuscrito] : a importância do benefício para uma empresa atacadista do Estado da Paraíba / Davydson Bruno Nunes Raposo. - 2016.
23 p. : il.

Digitado.
Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, 2016.
"Orientação: Prof. Esp. Cláudio de Oliveira Leôncio Pinheiro, Departamento de Contabilidade".

1. Tributos. 2. Planejamento tributário. 3. ICMS. 4. Crédito presumido. I. Título.

21. ed. CDD 657.46

DAVYDSON BRUNO NUNES RAPOSO

**REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DO ICMS: A IMPORTÂNCIA DO
BENEFÍCIO PARA UMA EMPRESA ATACADISTA DO ESTADO DA PARAÍBA**

Este Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) foi julgado adequado para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, sendo aprovado em sua forma final.

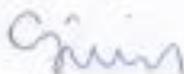


Professor Esp. Claudio de Oliveira Leônico Pinheiro
Coordenador do Trabalho de Conclusão de Curso

Professores que compuseram a banca:



Professor Esp. Claudio de Oliveira Leônico Pinheiro
Universidade Estadual da Paraíba
Orientador



Professora Msc. Vania Vilma Nunes Teixeira
Universidade Estadual da Paraíba
Membro



Professor Msc. Allan Carlos Alves
Universidade Estadual da Paraíba
Membro

Campina Grande – PB, 20 de Maio, 2016

RESUMO

RAPOSO, Davydson Bruno Nunes. **Regime especial de tributação do ICMS: A importância do benefício para uma empresa atacadista do Estado da Paraíba.** 2016. Trabalho de conclusão de curso – Curso de Ciências Contábeis, Universidade Estadual da Paraíba, Campina Grande, 2016.

Um dos principais instrumentos de redução da carga tributária do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é a concessão de Crédito Presumido, constante nos Termos de Acordo firmados entre empresas e Estados, com base nas Leis e/ou Decretos Estaduais, a exemplo do que ocorre no Estado da Paraíba na forma do Decreto Estadual nº 23.210/2002. Neste sentido, este trabalho teve como objetivo demonstrar a importância da adesão de regime especial de tributação com a concessão de crédito presumido para o planejamento tributário de uma empresa do ramo atacadista do Estado da Paraíba. Para isso, foi realizado um estudo de caso de caráter exploratório-descritivo através de pesquisa documental e análise quantitativa de dados, em que comparou-se os resultados obtidos pela empresa nos períodos anterior e posterior a adesão do crédito presumido. Como resultado, constatou-se os benefícios obtidos com a adesão do crédito presumido em relação a três aspectos principais: carga tributária; formação do preço de venda; e geração de empregos. Concluiu-se que o regime especial é de grande importância para o planejamento tributário, tomando como base a empresa analisada.

Palavras-chave: Tributos. ICMS. Crédito Presumido.

1 INTRODUÇÃO

O poder de tributar é um dos maiores poderes concedidos pela sociedade ao Estado. Os poderes públicos para manter o equilíbrio financeiro, gerando condições favoráveis para ampliação de serviços, estabelece um conjunto de normas que proporcionam instituir e arrecadar tributos de variadas espécies (FRAGA, 2009). Um dos tributos frutos da arrecadação que tem trazido retorno para o governo é o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

Por ser a principal fonte de arrecadação financeira para os Estados da Federação e o Distrito Federal, atualmente existem várias formas de benefícios do ICMS concedidos pelos estados com o objetivo de atrair grandes empresas para sua região e conseqüentemente à geração de emprego e renda fomentando sua economia local.

Um dos principais instrumentos de redução da carga tributária do ICMS é o Termo de Acordo de Regime Especial de Tributação para concessão de Crédito Presumido, definido como “o valor estimativo, fixado pelo poder público a favor do contribuinte de imposto de

natureza não cumulativa em função dos insumos e da combinação de fatores de produção que entram na produção final de bens ou serviços” (HARADA, 2011, p. 57).

Neste sentido, esta pesquisa propôs responder a seguinte questão problema: **Qual a importância da adesão de regime especial de tributação com a concessão de crédito presumido para o planejamento tributário de uma empresa do ramo atacadista do Estado da Paraíba?**

Logo, a pesquisa objetiva demonstrar a importância da adesão de regime especial de tributação com a concessão de crédito presumido para o planejamento tributário de uma empresa do ramo atacadista do Estado da Paraíba. Essa pesquisa se justifica devido à inquietação dos empresários em aperfeiçoar os lucros e resultados, bem como a alta carga tributária vigente no país. No entanto, por meio de práticas aplicadas conforme a Lei, é possível alcançar o desejável, como também é interesse do estado otimizar e o fortalecer as empresas. Assim, este trabalho é relevante na medida em que representa um estudo que avalia, calcula e pontua a importância da adesão do Crédito Presumido.

Para tanto, o artigo está estruturado da seguinte forma: em primeiro lugar discute sobre os tributos, de forma mais ampla; depois aborda o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços- ICMS, tecendo breves considerações acerca do tema; em seguida discute sobre o Planejamento Tributário; depois são apresentados, respectivamente, os aspectos metodológicos e a análise de resultados; e finalmente, tece a conclusão obtida a partir do presente estudo, relatando as principais inferências em relação à importância da adesão a um regime especial de tributação com a concessão de crédito presumido para o planejamento tributário.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Tributo

Desde a Antiguidade há relatos da existência de tributos como meio do Estado obter receitas necessárias à consecução de seus fins (DIFINI, 2006). O Brasil herdou do Império parte da estrutura tributária que esteve em vigor até a década de 30 (VARSANO, 1997), porém apenas em 1966 foi criada uma legislação própria para tributação, o Código Tributário Nacional (CTN), Lei 5.172 decorrente da Emenda Constitucional 18/66 (BRASIL, 1966), considerado um ato revolucionário na história do Brasil. O CTN aborda alicerces para a construção da teoria do tributo e das bases para a relação entre fisco e contribuinte

(MARTINS, 2005), sendo direcionados a aplicabilidade dos tributos, extensão, alcance, limites, direitos e deveres dos contribuintes, atuação dos agentes fiscalizadores e demais normas tributárias (BRASIL, 1966).

Esta mesma Lei conceitua, no Artigo 3, tributo como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966). São contribuições obrigatórias com principal função de suprir de recursos o estado para promover ações que beneficiem a sociedade (BRASIL, 2014).

Segundo Pohlmann e Iudícibus (2006), a matéria tributária está em ascensão atualmente e um dos motivos é o crescimento da carga tributária brasileira nos últimos anos, sendo uma das mais elevadas do mundo. Representam uma das maiores parcelas dos custos das empresas e com a globalização da economia a administração correta das cargas tributárias, a relação entre o que o governo arrecada em impostos e a quantidade de riqueza produzida no país, tornaram-se essenciais para sobrevivência empresarial, obrigando-as a organizarem-se internamente para assegurar sua competitividade no mercado, utilizando de medidas reunidas no planejamento tributário (BASTOS, 2009).

Quando relacionados à sua finalidade, os tributos podem ter duas classificações, são elas: finalidade fiscal e extrafiscal. A primeira são as espécies tributárias destinadas a arrecadar recursos necessários para a manutenção do estado, ou seja, recursos designados aos cofres públicos, como o Imposto de Renda. Já a segunda, intervêm em algum setor da economia ou numa situação social, deste modo o estado utiliza o tributo como ferramenta de indução a um comportamento desejado pelo mesmo, como por exemplo, o Imposto sobre Produtos Industrializados (HACK, 2012).

Além disso, tem-se que o fato gerador do tributo, definido como o fato ou conjunto de fatos a que o legislador vincula a origem da obrigação jurídica de pagar um determinado tributo, é a ocorrência em si a qual está prevista na lei tributária. De acordo com Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, no artigo 4, o fato gerador determina a natureza jurídica específica do tributo (BRASIL, 1966):

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.

Tais tributos, de competência da União, dos Estados, Distrito Federal e dos Municípios (BRASIL, 1966), são classificados em cinco espécies tributárias, ou seja,

impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais (LUKIC, 2012).

Conforme o artigo 16 do CTN, imposto é denominado como “tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.” Destes, o de maior arrecadação no Brasil é o imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) (PINTO, 2012). O ICMS em especial, por ser o foco desta pesquisa, será melhor discutido na seção seguinte.

2.2 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços - ICMS

O ICMS, imposto regulamentado pela Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, representa mais de 90% da receita tributária das unidades estaduais (VIEIRA, 2013). Este imposto é de competência dos Estados e do Distrito Federal, responsáveis por instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (BRASIL, 1996). Conforme o Art 2º da Lei 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; III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza; IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual (BRASIL, 1996).

Para Varsano (1997), a lei veio introduzir necessárias alterações nas propriedades econômicas deste tributo, que não foram fixadas desde a promulgação a Constituição de 1988. Em primeiro lugar, houve uma aproximação do conceito de imposto sobre o valor adicionado (IVA), ao colocar que todos os insumos produtivos geram crédito do imposto pago anteriormente pelo adquirente. Em um segundo momento, assemelhou-se o ICMS a um IVA do tipo consumo, ao aceitar que os contribuintes se creditem do imposto pago sobre bens que acionarem a seus ativos permanentes. Por fim, foi dotado o princípio de destino no comércio exterior, ao dispensar as exportações de produtos primários e industrializados semi-elaborados e garantir o aproveitamento dos créditos de imposto que o exportador surgir a acumular.

Sobre a Legislação do ICMS para o caso específico do Estado da Paraíba a partir do Art. 3º da Lei nº 6.379, de 2 de dezembro de 1996 e suas alterações, que institui Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – RICMS/PB, considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento em que:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular; II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento; III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente; IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente; V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza; VI - do ato final do transporte iniciado no exterior; VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza; VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços: a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios; b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável; IX - do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior; (*Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002*); X - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior; XI - da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados; (*Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002*); XII - da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização; (*Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000*); XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente; XIV - da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, destinados a uso, consumo ou ativo fixo; XV - da entrada, no território do Estado, de mercadorias ou bens relacionados em portaria do Secretário de Estado da Receita, destinados à estabelecimentos comerciais; XVI - da saída de mercadoria ou bens de estabelecimento de contribuinte de outra unidade da Federação, bem como do início da prestação de serviço originada em outro Estado, destinada a consumidor final não contribuinte localizado neste Estado, inclusive quando realizadas diretamente no estabelecimento comercial, exceto quando do autoconsumo, observado o disposto no inciso XIV deste artigo.

§ 1º Na hipótese do inciso VII, quando o serviço for prestado mediante pagamento em ficha, cartão ou assemelhados, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto quando do fornecimento desses instrumentos ao usuário.

§ 2º Na hipótese do inciso IX, após o desembaraço aduaneiro, a entrega, pelo depositário, de mercadoria ou bem importados do exterior deverá ser autorizada pelo órgão responsável pelo seu desembaraço, que somente se fará mediante a exibição do comprovante de pagamento do imposto incidente no ato do despacho aduaneiro, salvo disposição em contrário.

§ 3º Na hipótese de entrega de mercadoria ou bem importados do exterior antes do desembaraço aduaneiro, considera-se ocorrido o fato gerador neste momento, devendo a autoridade responsável, salvo disposição em contrário, exigir a comprovação do pagamento do imposto. (*Incuído pela Lcp 114, de 16.12.2002*).

§ 4º Nas prestações de serviços de comunicação, referentes a recepção de sons e imagens por meio de satélite, quando o tomador do serviço estiver localizado em outra unidade da Federação, as empresas prestadoras de serviços, aqui localizadas, recolherão o imposto em favor da unidade federada onde ocorrer a recepção da respectiva comunicação (Convênio ICMS 10/98).

§ 5º A empresa prestadora do serviço de que trata o parágrafo anterior deverá enviar, mensalmente, a cada unidade federada de localização do tomador do serviço, relação contendo nome, endereço dos mesmos e valores da prestação do serviço e correspondente imposto (Convênio ICMS 10/98).

§ 6º Na hipótese de entrega de mercadoria ou bem importados do exterior antes do desembaraço aduaneiro, considera-se ocorrido o fato gerador neste momento, devendo a autoridade responsável, salvo disposição em contrário, exigir a comprovação do pagamento do imposto (Lei nº 7.334/03) (BRASIL,1996).

Portanto, entende-se por fato gerador do ICMS o momento ou a situação instituída pela lei, em que houve a circulação de mercadorias ou a prestação onerosa de serviços de comunicação e transporte, e o desembaraço aduaneiro no caso de mercadorias importadas, independente da natureza das operações envolvidas. De acordo com o 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; III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza; IV - fornecimento de mercadorias com prestações de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; V - fornecimento de mercadorias com prestações de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços de competência dos Municípios, quando a Lei Complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual. (PARAÍBA, 1996). § 1º O imposto incide também: I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade (Lei nº 7.334/03); II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos, dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente; IV - sobre a entrada, no estabelecimento do contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, destinados a uso, consumo ou ativo fixo; V - sobre a utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente; VI – sobre a entrada de mercadorias ou bens, quando destinados à comercialização, no momento do ingresso no território do Estado; VII - sobre as operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto localizado neste Estado, e corresponde à diferença entre a alíquota interna deste Estado e a alíquota interestadual, inclusive quando realizadas diretamente no estabelecimento comercial, exceto quando do autoconsumo.

Assim, a incidência do ICMS é o momento ou a situação em que haverá a cobrança do imposto. Esta cobrança pode ainda ser transferida para uma operação subsequente, ou, deixar de ser cobrada por um prazo determinado ou indeterminado, conforme a legislação. Quanto aos elementos quantificadores, dentre estes, as alíquotas do imposto que o estado dispõe são:

I - 18% (dezesete por cento), nas operações e prestações internas e na importação de bens e mercadorias do exterior; II - 12% (doze por cento), nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias 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 - 25%

(vinte e cinco por cento), nas operações internas realizadas com os seguintes produtos: a) REVOGADA(Decreto nº 36.213/15); 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). V - 28% (vinte e oito por cento), nas prestações de serviços de comunicação; VI - 25% (vinte cinco por cento) no fornecimento de energia elétrica para consumo mensal acima da faixa de 50 (cinquenta) quilowatts/hora; VII - 4% (quatro por cento), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior a contribuintes ou não do imposto. 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 - 35% (trinta e cinco por cento) nas operações internas realizadas com fumo, cigarro e demais artigos de tabacaria. (PARAÍBA, 1996 e suas alterações).

A alíquota do ICMS é um percentual aplicado para o cálculo do tributo. Ela é quem determina o valor do imposto a ser recolhido para o Estado, a qual varia de acordo com a mercadoria ou Prestação de serviço, e não pode ser reduzida nem aumentada senão por força de lei. Com relação à base de cálculo do imposto, tem-se:

Art. 14. A base de cálculo do imposto é: I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 3º, o valor da operação; II - na hipótese do inciso II do art. 3º, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço; III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço; IV - no fornecimento de que trata o inciso VIII do art. 3º: a) o valor da operação, na hipótese da alínea “a”; b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea “b”; V - na hipótese do inciso IX do art. 3º, a soma das seguintes parcelas: a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 15; b) Imposto de Importação; c) Imposto sobre Produtos Industrializados; d) Imposto sobre Operações de Câmbio; e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras (Lei nº 7.334/03); VI - na hipótese do inciso X do art. 3º, o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização; VII - no caso do inciso XI do art. 3º, o valor da operação acrescido do valor dos Impostos de Importação e sobre Produtos Industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao destinatário; VIII - na hipótese do inciso XII do art. 3º, o valor da operação de que decorrer a entrada; IX - na hipótese do inciso XIII do art. 3º, o valor da base de cálculo da prestação sobre o qual foi cobrado no Estado de origem; X - na hipótese do inciso XIV do “caput” do art. 3º, o valor da operação; XI - na hipótese do inciso I do § 5º do art. 2º, o valor provável da venda futura; XII - nas hipóteses dos incisos XV e XVI do “caput” do art. 3º, o valor da operação, acrescido, se for o caso, do Imposto sobre Produtos Industrializados e de outras despesas cobradas ou debitadas ao destinatário.

Dessa forma, a base de cálculo é o valor da operação sobre o qual será aplicado à alíquota para calcular o imposto. De forma geral, pode ser considerada como o valor da venda ou da prestação, sendo permitida a sua redução nas situações previstas no regulamento. Dito isto, um mecanismo que possui a finalidade de estruturar a vida econômico-fiscal para possibilitar a redução da carga tributária dentro da legalidade, tendendo a medidas que visam ao aumento dos investimentos e dos lucros é o Planejamento Tributário (SOARES, 2008). Sobre isso, a seção seguinte aborda essa questão com maiores detalhes.

2.3 Planejamento Tributário

Conforme descrito no Portal Tributário, o planejamento tributário é o conjunto de sistemas legais que tem como objetivo minimizar o pagamento de tributos. Martinez (2006) descreve que o planejamento existe para todas as esferas do poder legislativo, quer seja municipal, estadual ou federal, e sua ausência pode ocasionar desvantagem no campo da competitividade do mercado (SOARES, 2008), sendo obrigatório para os administradores de qualquer companhia. Fonseca (2009) descreve as finalidades do planejamento tributário, como sendo: (i) Reduzir o montante de tributos a serem pagos; (ii) Evitar a incidência de tributo; (iii) Retardar o pagamento: utilizando de medidas para o dos tributos sem multa ou juros.

Entretanto, para reduzir a carga tributária os administradores podem se utilizar de um planejamento tributário empregando meios lícitos, ou meios ilícitos, denominados respectivamente de elisão e evasão fiscal. O primeiro deles é caracterizado por empregar meios legais, respeitando a legislação, para minimizar a carga tributária, resultando em uma economia lícita de tributos, essencial na economia fiscal (ABRAHÃO, 2011).

A Elisão é realizada antes da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, de modo planejado e buscando o meio menos onerosa para o contribuinte (FONSECA, 2009). Nesse contexto, há duas formas de elisão fiscal: uma originada da própria lei, em que a mesma permite ou induz a economia de tributos, oferecendo benefícios fiscais aos contribuintes, como os incentivos fiscais; e outra que procede de lacunas e brechas existentes na própria lei, em que os negócios do contribuinte são configurados de um modo que se organizem com um menor ônus tributário possível sem infringir a lei, apenas utilizando-se de elementos que a mesma não proíbe (FONSECA, 2009).

Já o segundo, de evasão fiscal, é a forma que o contribuinte infringe as leis vigentes para obter economia da carga tributária utilizando-se de maneiras ilícitas (ABRAHÃO, 2011). Neste caso, o contribuinte deixa de transferir ou pagar integralmente ao Fisco uma parcela do tributo devida, provocando prejuízos aos cofres públicos (KRAUSPENHAR JUNIOR, 2005).

Segundo Marins (2002) essa evasão é ilícita ou fraudulenta porque sua realização passa necessariamente pelo descumprimento de regras de conduta tributária ou pela utilização de fraudes. A transgressão às regras tributárias caracteriza a evasão.

A evasão fiscal pode ser classificada como sonegação, fraude ou conluio (BRASIL, 2014). A Lei Nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, nos artigos 71, 72 e 73 (BRASIL, 1964) as caracteriza como:

Sonegação (Art. 71): Toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária;

Fraude (Art. 72): Toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento;

Conluio: Ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos Arts. 71 e 72.

Ainda nesse contexto, a política econômica do Brasil tem passado por grandes transformações e o Governo brasileiro em busca do desenvolvimento da indústria e do comércio fez o uso do instrumento dos incentivos fiscais. Através da implantação de políticas de concessão de incentivos fiscais para o desenvolvimento de determinadas regiões, o governo tem utilizado estratégias de diminuição ou exclusão, direta ou indireta, do referente ônus tributário, procedente de lei ou norma específica (KRONBAUER *et al.*, 2011).

Segundo Cunha (2011), estes incentivos não objetivam beneficiar apenas o contribuinte, mas promover ações ou comportamentos de interesse da sociedade. Na prática, o instrumento de incentivos fiscais funciona da seguinte forma: o poder público incentiva execução de atividades sociais, culturais, educacionais, de saúde e esportes, beneficiando a sociedade, cedendo uma parcela dos recursos que receberia. Deste modo, a Constituição Federal permite que a União exerça uma política de incentivos fiscais para promover o equilíbrio entre as regiões do País (BRASIL, 2014).

Outorgados de diferentes maneiras, os incentivos fiscais podem ocorrer por meio de isenções, imunidades, suspensão de tributos, reduções de alíquota e crédito presumido (SILVA; WOHLGEMUTH, 2013). Segundo Nascimento (2009), os impactos positivos dessas concessões para os administradores públicos são a geração de empregos e renda, o crescimento do PIB local, bem como da receita tributária futura, entretanto, os aspectos negativos são possíveis perdas de receita presente, que poderá não ser compensada no futuro, pois existe a possibilidade das empresas migrarem para outros estados.

Sobre os incentivos fiscais na forma de crédito presumido, principal incentivo fiscal tratado nesse estudo, tem-se que, de acordo com Gomes (2011), trata-se de uma técnica de apuração do imposto devido que substitui todos os créditos, passíveis de serem apropriados em razão da entrada de mercadorias ou bem, por um determinado percentual relativo ao imposto debitado por ocasião das saídas de mercadorias ou prestações de serviço.

Assim, Maidl (2013) aponta que na prática o crédito presumido consiste no valor conferido como crédito fiscal ao contribuinte, sem a correspondente tributação na etapa conduzida anteriormente. Não obstante, é um incentivo fiscal oferecido para algumas operações e que reduz o ICMS a ser pago pela empresa, preservando a economia dos setores

abrangidos e assegurando a competitividade da indústria em relação aos produtos de outros estados.

Para o caso da empresa analisada nesse estudo, do ramo atacadista da Paraíba, tem-se que há um Regime Especial de Tributação, ou seja, uma forma diferenciada de aplicação tributária em relação aos demais contribuintes. Sobre isso, o Governo do Estado da Paraíba nos termos Decreto de nº 23.210, de 29 de julho de 2002 e suas alterações, estabelece que:

Art. 1º A Secretaria das Finanças, através de celebração de Termo de Acordo com estabelecimentos industriais ou comerciais devidamente inscritos neste Estado, poderá adotar Regime Especial de Tributação de ICMS, em substituição à sistemática normal de apuração, visando ao incremento do faturamento e da arrecadação do imposto.

Art. 2º O disposto neste artigo somente se aplica às atividades de:

I - torrefação e moagem de café;

II - comércio atacadista em geral, inclusive importações;

III - central de distribuição;

IV- industrialização e comercialização de produtos comestíveis resultantes do abate de bovinos, bufalinos, suínos, ovinos, caprinos e aves.

V- industrialização náutica ou similar.

Parágrafo único. Considera-se estabelecimento atacadista ou central de distribuição, para os efeitos deste Decreto, empresas que tenham como atividade econômica principal o comércio por atacado, cujas saídas de mercadorias destinadas a outros contribuintes do ICMS correspondam a valor médio mensal superior a 70% (setenta por cento) do total das saídas promovidas.

Logo, para terem direito ao benefício, as empresas que se enquadram na descrição deste decreto, irão celebrar um Termo de Acordo de Regime Especial de Tributação – TARE, com o estado da Paraíba que condicionará o contribuinte a cumprir alguns requisitos para efeitos de concessão (PARAÍBA, 2002):

Efetuar mensalmente recolhimento mínimo de ICMS nunca inferior a 4% (quatro por cento) do valor das operações de saídas internas e 1% (um por cento) nas operações interestaduais;

Estabelecer meta de faturamento médio mensal superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), para as empresas atacadistas em atividade neste Estado há menos de 12 (doze) meses; e de R\$ 150.000,00 cento e cinquenta mil reais) para as que estão em atividade a mais de 12 (doze) meses;

Manter processamento eletrônico de dados para emissão de notas, livros fiscais e apresentar mensalmente a EFD ICMS/IPI (escrituração Fiscal Digital);

Este Regime Especial de Tributação não se aplica as operações de saídas internas destinadas a não contribuintes do imposto, onde estão limitadas a 30% do valor total das saídas promovidas por estas empresas.

Assim, para as empresas que se enquadram nos requisitos do decreto 23.210/2002, através do TARE, será concedido o crédito presumido para que a carga tributária do ICMS corresponda a (PARAÍBA, 2002):

4% (quatro por cento) nas operações de saídas internas com os produtos sujeitos a alíquota de 18% (dezoito por cento); 7% (sete por cento) nas operações internas com os produtos sujeitos a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento); 1% (um por cento) nas operações internas com mercadorias adquiridas de estabelecimentos industriais localizados no Estado da Paraíba; 1% (um por cento) nas operações interestaduais.

O cálculo do crédito presumido não se aplicará nas seguintes situações (PARAÍBA, 2002):

Operações de saídas destinadas a não contribuintes do imposto; Operações de saídas registradas em equipamento ECF (emissora de cupom fiscal); Operações de venda do ativo imobilizado da empresa; Operações de saída com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária; Operações internas que ultrapassem o montante individual de 10% (dez por cento) do valor total das saídas internas para uma mesma empresa do ramo atacadista; Operações internas que ultrapassem o montante individual de 7% (sete por cento) do valor total das saídas internas para uma mesma empresa do ramo varejista; Operações internas de transferências para estabelecimentos da mesma empresa que não possuem Termo de Acordo; Operações internas de transferência para estabelecimentos da mesma empresa que possuem Termo de Acordo e que ultrapassem o montante individual de 30% (trinta por cento) do faturamento.

Portanto, o crédito presumido corresponderá à diferença entre o valor do débito apurado pelas alíquotas normais do imposto, e o respectivo débito das alíquotas correspondentes aplicadas pelo TARE. Além disso, é vedado o aproveitamento dos créditos oriundos das entradas, exceto, nos casos de devolução de compras, onde será permitido o estorno do débito, e no caso das devoluções de vendas, onde o crédito será aproveitado, na mesma proporção da sua respectiva saída aplicada pelo TARE, e nos demais casos que estarão expressos no TARE e ficarão a critério da Secretaria de Estado.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Esta investigação possui caráter exploratório-descritivo, pois objetivou proporcionar maior familiaridade com o problema, assim como visou à descrição das características de determinada população ou fenômeno (GIL, 2009).

Além disso, é delineada como estudo de caso, já que se constitui em uma investigação empírica utilizada para descrever uma situação no seu contexto real, tendo um caráter de profundidade e detalhamento em uma unidade organizacional específica (MALHOTRA, 2001; YIN, 2005) que, neste caso, foi uma empresa do ramo atacadista do Estado da Paraíba.

Tal empresa localiza-se na cidade de Campina Grande – PB, cuja atuação está ligada ao comércio atacadista de chocolates, confeitos, balas, bombons e afins. Por questões de confidencialidade, o nome da empresa foi mantido em sigilo, conforme requisição dos gestores da mesma.

Para a coleta de dados, foi utilizada a técnica de pesquisa documental, que é feita com base na análise de documentos de dentro das organizações de qualquer natureza (VERGARA,

2009). Neste caso, foram analisados os documentos pertinentes ao planejamento tributário da empresa em questão, através, por exemplo, de seus resultados contábeis.

A interpretação dos resultados foi realizada a partir da análise quantitativa de dados, em que comparou-se os resultados obtidos pela empresa nos períodos anterior (dezembro de 2014) e posterior (março de 2015) a adesão do Crédito Presumido. Para isso, foi utilizado o *software Microsoft Excel 2010*.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS.

Nesse capítulo foram comparados os resultados obtidos pela empresa analisada no período anterior e posterior a adesão do Crédito Presumido com base em três aspectos principais: 4.1 Carga Tributária; 4.2 Preço de Venda; 4.3 Geração de Empregos. Com isso, foi possível analisar o planejamento tributário da empresa seguindo a lógica de Fonseca (2009), anteriormente citado. A seguir, são detalhados cada um desses aspectos.

4.1 Carga Tributária

Em primeiro lugar, foi analisado o impacto da redução da tributação nos resultados contábeis da empresa. Logo, a Tabela 1 apresenta os resultados obtidos pela empresa no período anterior à adesão ao crédito presumido e a Tabela 2, apresenta os resultados obtidos pela empresa no período posterior à adesão ao crédito presumido.

Tabela 1 – Carga tributária do ICMS antes da adesão ao Crédito Presumido

Apuração do ICMS	Valor
Débito das Saídas	R\$ 206.708,56
Crédito da Entrada	R\$ 70.426,87
ICMS Garantido	R\$ 63.571,30
ICMS Normal a Recolher	R\$ 72.710,39
ICMS Pagos (Normal + Garantido)	R\$ 136.281,69
Carga Tributária (aproximada)	18,0%

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 2 – Carga tributária do ICMS depois da adesão ao Crédito Presumido

Apuração do ICMS	Valor
Débito das Saídas	R\$ 392.748,06
Crédito Presumido (Regime Especial)	R\$ 323.439,58
ICMS Garantido	R\$ 46.804,66
ICMS Normal a Recolher	R\$ 22.503,82
ICMS Pagos (Normal + Garantido)	R\$ 69.308,48

Carga Tributária (aproximada)	4,0%
-------------------------------	------

Fonte: Dados da pesquisa

Logo, pode-se inferir que mesmo com o aumento do valor de compras e do seu faturamento, ainda assim a empresa conseguiu reduzir o valor final do ICMS a recolher, com uma economia de aproximadamente 50,0%. Isso aconteceu, dentre outros fatores, devido ao regime especial que concede alíquota reduzida de ICMS garantido nas compras e a crédito presumido nas vendas, reduzindo a carga tributária final do ICMS em aproximadamente 14,0%.

4.2 Preço de Venda

Sobre a influência do regime especial em relação ao preço de venda aproximado dos produtos da empresa, têm-se as Tabelas 3 e 4, que apresentam, respectivamente, os resultados obtidos nos períodos anterior e posterior à adesão ao crédito presumido.

Tabela 3 – Formação do Preço de Venda antes da adesão ao Crédito Presumido

Preço de Venda	%
ICMS da Venda	18,0
PIS/COFINS	9,25
Comissão do Vendedor	3,0
Despesas Administrativas	6,0
Lucro Desejado	20,0

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 4 – Formação do Preço de Venda depois da adesão ao Crédito Presumido

Preço de Venda	%
ICMS da Venda	4,0
PIS/COFINS	9,25
Comissão do Vendedor	5,0
Despesas Administrativas	9,0
Lucro Desejado	15,0

Fonte: Dados da pesquisa

Além disso, a partir do valor de *Markup* (diferença entre os custos e o preço de venda), apresentados na Tabela 5, tem-se a diferença entre os preços finais.

Tabela 5 – *Markup* antes e depois da adesão ao Crédito Presumido

<i>Markup</i> Antes	<i>Markup</i> Depois
2,2857	1,7316
Preço de venda (R\$ 100) = R\$ 228,57	173,16

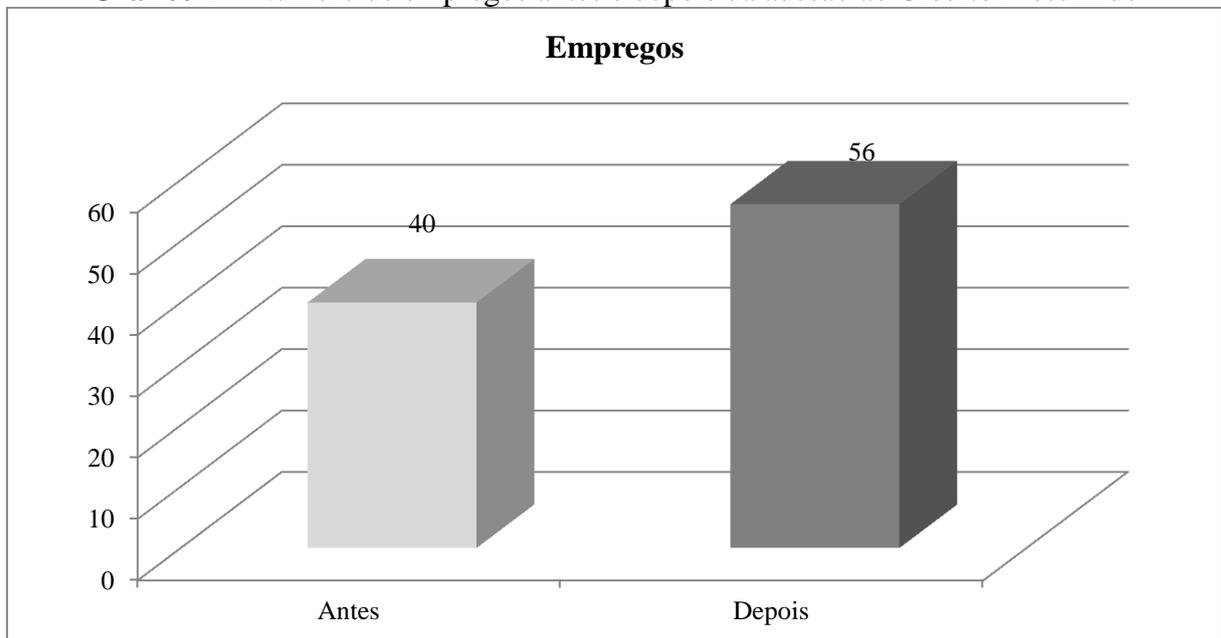
Fonte: Dados da pesquisa

Logo, conforme apresentado nas Tabelas, houve uma diminuição do percentual de agregação para formação do preço de venda devido à redução da carga tributária de ICMS. Com um volume maior de vendas, se fez necessário uma redução no lucro e, em contrapartida, um aumento nas comissões e despesas administrativas. Porém, a empresa conseguiu praticar um menor preço de venda devido à redução do ICMS graças ao regime especial. Outro fator constatado foi o aumento dos clientes, explicado pelo aumento considerável do faturamento, tornando a empresa mais competitiva em relação as demais do seu ramo.

4.3 Geração de Empregos

Finalmente, em relação à geração de empregos, percebeu-se um aumento de 40,0% no número de empregados entre os dois períodos analisados, saltando de 40 para 56 colaboradores, conforme apresentado no Gráfico 1.

Gráfico 1 – Número de empregos antes e depois da adesão ao Crédito Presumido



Fonte: Dados da pesquisa

Tal resultado é entendido na medida em que com o faturamento maior, devido ao crescimento da empresa, se fez necessário a contratação de novos colaboradores, culminando

nos resultados encontrados. Esse resultado vai ao encontro ao colocado por Nascimento (2009) como já supracitado.

5 CONCLUSÃO

O estudo se propôs a demonstrar a importância da adesão a um regime especial de tributação com a concessão de crédito presumido para o planejamento tributário de uma empresa do ramo atacadista do Estado da Paraíba.

Os resultados obtidos demonstraram a importância da adesão a um regime especial de tributação com a concessão de crédito presumido a partir de três aspectos principais: a carga tributária; o preço de venda; e a geração de empregos.

Logo, obteve-se que, para a empresa analisada, houve uma redução de aproximadamente 14% da carga tributária final do ICMS, o que demonstra como o planejamento tributário foi melhorado, partindo da premissa de que uma das finalidades desse planejamento é justamente o de reduzir o montante de tributos a serem pagos (FONSECA, 2009). Também foi observado que houve um aumento de clientes, explicado pelo aumento do faturamento, tornando a empresa mais competitiva, e geração de mais empregos.

Por fim, a pesquisa apresenta algumas limitações. A principal está relacionada ao fato dos dados analisados serem referentes a apenas uma empresa desse ramo, não podendo haver generalizações sem um considerável aumento da amostra de empresas para fins confirmatórios. Todavia, o estudo se mostra como um pontapé importante na discussão da influência de um regime especial no planejamento tributário.

Além disso, pode-se considerar como limitação o fato da empresa ter aderido apenas recentemente ao regime em questão, o que pode ter influenciado os resultados aqui apresentados.

Como pesquisas futuras, sugere-se que sejam analisadas outras empresas do mesmo ramo a fim de consolidar e confirmar os resultados obtidos neste estudo, bem como compará-los com resultados obtidos por empresas de outros ramos ou cidades/regiões do Brasil.

ABSTRACT

One of the main tools for reducing the tax burden the tax on circulation of merchandises and services on the interstate transportation and communication - ICMS is the granting of Presumed Credit, contained in the Terms of Agreement signed between companies and States, on the basis of laws and/or State Decrees, similar to what occurs in the state of Paraíba in the form of State Decree No. 23.210/ 2002. Thus, this study aimed to demonstrate the importance

of the special arrangements for membership of taxation with the concession of presumed credit for the tax planning of a company of the wholesale branch of the state of Paraíba. For this, we conducted an exploratory and descriptive case study through documentary research and quantitative analysis of data, comparing the results obtained by the company in previous and subsequent adhesion of the presumed credit periods. As a result, there was the gain from the accession of the presumed credit on three main aspects: tax burden; training of the sales price; and job creation. It was concluded that the special scheme is very important for tax planning, based on the analyzed company.

Keywords: Taxes. ICMS. Presumed credit.

REFERÊNCIAS

ABRAHÃO, M. A. **A elisão fiscal como ferramenta para o planejamento tributário.** 2011. 36 f. Monografia (Bacharel em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2011.

BARBOSA, M. N. L. **Os termos de parceria como alternativa aos convênios: Aspectos Jurídicos.** In: Szazi, Eduardo (org.). Terceiro Setor. São Paulo: Petrópolis, 2004. (Temas Polêmicos, 1).

BASTOS, R. Q. **Elisão e Evasão Fiscal: Os limites do planejamento tributário.** 2009. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=8325> Acesso em 17 de Maio de 2015.

BRANCO, M. C. S. C. **A imunidade tributária nas instituições educacionais.** 2005. 103 f. Monografia (Curso de Especialização em Direito Tributário) - Escola de Governo da Fundação João Pinheiro, Belo Horizonte, 2005.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. Função social dos tributos / Programa Nacional de Educação Fiscal. 5. ed. Brasília: ESAF, 2014 58 p. (Série Educação Fiscal. Caderno 3).

_____. **Lei Federal n.º 4.502/64.** A diretoria de Rendas. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4502.htm> Acesso em: 15 mai. 2015.

_____. **Conselho Nacional de Política Fazendária.** “Convênio ICMS nº 133, de 12 de dezembro de 1997: Aprova o Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ.” 1997. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Convenios/ICMS/1997/CV133_97.htm> Acesso em 17 mar. 2015.

_____. **Congresso Nacional. Lei complementar n. 24, de 7 de janeiro de 1975.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp24.htm>. Acesso em 19 mai. 2015.

_____. **Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999.** Dispões sobre a lei do imposto sobre a renda. In: Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 29 mar. 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm>. Acesso em: 27 mar. 2015.

_____. **Lei Complementar Anterior nº 87 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). Brasília: 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 28 abri. 2015.

_____. **Lei 5.172, 25 out. 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, 27 out. 1966. Disponível em . Acesso em: 15 fev. 2008.

_____. **Lei Federal n.º 4.502/64.** A diretoria de Rendas. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14502.htm> Acesso em: 04/05/2013.

CUNHA, D. S. A. **Incentivos fiscais verdes e tributação extrafiscal: um estudo sobre o IPTU verde no município de Vila Velha (ES) comparativamente a outros municípios.** 2011. 84 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças, Vitória, 2011.

DIFINI, L. F. S. **Manual de direito tributário.** 3ª Edição, São Paulo: Saraiva, 2006.

FALCOMETA, J. C. N. **Dação em pagamento de bens imóveis e móveis dos tributos.** 2011. 56 f. Monografia (Especialização em Direito Empresarial) -Universidade Candido Mendes, Rio de Janeiro, 2011.

FONSECA, S. B. **Carga tributária brasileira: necessidade de planejamento tributário.** 2009. 61 f. Monografia (Bacharel em Economia) - Universidade Federal do Espírito Santo, Vitória, 2009.

FRAGA, A. N. **Gestão Tributária e sua importância na tomada de decisão: uma análise comparativa Lucro Real versus Lucro Presumido em uma empresa prestadora de**

serviço. 2009. 97 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2009.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GOMES, José Eduardo Cequeira. Súmula Vinculante 30. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, SP, v. 98, p. 13-29, mai/jun. 2011.

HACK, E. As finalidades do tributo: como ele pode ser utilizado como instrumento de arrecadação e busca dos objetivos do Estado. ANIMA: **Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET**. Curitiba. Ano III, nº 7, p. 135-153, jan/jun. 2012.

HARADA, Kiyoshi. **Guerra Fiscal. Limites constitucionais para vedação e anulação do crédito do ICMS**. FISCOsoft, São Paulo, SP, ago. 2009. Disponível em:<
<http://www.fiscosoft.com.br/a/4r8n/guerra-fiscal-limites-constitucionais-para-vedacao-e-anulacao-do-credito-do-icms-kiyoshi-harada>>. Acesso em: 28 jun. 2013.

KRAUSPENHAR JUNIOR, D. **A elisão fiscal como forma de planejamento tributário após a lei complementar 104/01 e suas implicações na gestão empresarial**. 2005. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade do Estado de Santa Catarina, Florianópolis, 2005.

KRONBAUER, C. A. Relação custo-benefício dos incentivos fiscais: Um estudo baseado na DVA de empresas calçadistas incentivadas. **BCustos Associação Brasileira de Custos**, v. 6, n. p. 1- 22, 2011.

LUKIC, M. S. R. **Direito Tributário e Finanças Públicas II**. Fundação Getúlio Vargas. Direito Rio. 149 f. 2012.

MAIDL, C. R. **Crédito Presumido no Setor do Vestuário**. 2013. 25 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário) - Universidade Estadual de Maringá, Maringá, 2013.

MALHOTRA, N. K. **Pesquisa de marketing**: uma orientação aplicada. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

MARINS, J. **Elisão Tributária e sua Regulação**. São Paulo: Dialética, 2002.

MARTINEZ, M. P. **O contador diante do planejamento tributário e da lei antielisiva.** Disponível em: <<http://www.cosif.com.br/publica.asp?arquivo=20040619elisao>> Acesso em: 17 de maio de 2015.

MARTINS, I. G. S. **Comentários ao código tributário nacional.** Coordenado por: Marcelo Magalhães Peixoto, Rodrigo Santos Masset Lacomben. São Paulo: MP Editora, 2005.

NASCIMENTO, S. P. Guerra Fiscal: Uma análise quantitativa para Estados participantes e não participantes. **Revista Economia**, Brasília (DF), v.10, n.2, p.211–237, mai/ago 2009.

PAES, N. L. A Implantação do Princípio do Destino na Cobrança do ICMS e suas Implicações Dinâmicas sobre os Estados. **Revista Brasileira de Economia**, v. 63, n. 3, p.233-248, jul./set. 2009.

PARAÍBA. **Decreto nº 23.210, de 29 de julho de 2002 e suas alterações.** Disponível em: <http://legisla.receita.pb.gov.br/LEGISLACAO/DECRETOS/ICMS/2002/23210/23210INT/23210INT_23210inteiro.html> Acesso em: 24 de mar. 2015.

_____. **Lei nº 6.379, de 2 de dezembro de 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: <http://legisla.receita.pb.gov.br/LEGISLACAO/LEIS-ESTADUAIS/ICMS/LEI-6379-96-ICMS-INTEIRA/LEI-6379-96%28INTEIRA%29_637996INTEIRA.html> Acesso em: 15 abril 2015.

_____. **Lei nº 6.379, de 2 de dezembro de 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: <[http://legisla.receita.pb.gov.br/LEGISLACAO/LEIS-ESTADUAIS/ICMS/LEI-6379-96-ICMS-INTEIRA/LEI-6379-96\(INTEIRA\)_.html](http://legisla.receita.pb.gov.br/LEGISLACAO/LEIS-ESTADUAIS/ICMS/LEI-6379-96-ICMS-INTEIRA/LEI-6379-96(INTEIRA)_.html)> Acesso em: 15 abr. 2015

PINTO, P. A. M. **A evolução do modelo tributação ICMS , fator de estímulo a guerra fiscal: uma abordagem descritiva e empírica.** 2012. 190 f. Dissertação (Mestrado em Economia Aplicada) - Universidade Federal de Alagoas, Maceió, 2012.

POHLMANN, M. C.; IUDÍCIBUS. S. **Tributação e política tributária: uma abordagem interdisciplinar.** São Paulo: Atlas, 2006.

SILVA, D. A. WOHLGEMUTH, J. M. Incentivos Fiscais – Processo Produtivo Básico Estudo de Caso. **Revista Eletrônica do curso ciências Contábeis**, n. 2, p. 1 – 22, 2013.

SOARES, M. J. **Gestão tributária: Um estudo sobre a prática de planejamento tributário adotada por indústrias paranaenses.** 2008. 208 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2008.

VARSAÑO, R. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. **Pesq. Plan. Econ**, v. 27, n 1, 1997.

VARSAÑO, R. A Guerra Fiscal do ICMS: Quem Ganha e Quem Perde. Planejamento e Políticas Públicas. Brasília, **IPEA**, n. 15, pp. 13-18, 1997.

VERGARA, S. C. **Métodos de coleta de dados no campo.** São Paulo: Atlas, 2009.

VIEIRA, J. A. **ICMS substituição tributária aplicado em uma indústria e comércio de confecções.** 2013. 24 f. Monografia (Bacharel em Ciências Contábeis) - Faculdades Cearenses, Fortaleza, 2013.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos.** 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.