

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO A PARTIR DA REVISÃO DO PORTFÓLIO DE PRODUTOS

JOÃO LUIZ BERWIG JUNIOR¹

RESUMO

O presente trabalho procura aplicar um planejamento tributário que seja eficaz em uma empresa industrial sem alterar o seu regime de tributação. A questão a ser respondida é como uma indústria pode reduzir seu custo tributário com segurança fiscal sem alterar seu regime de tributação. Para responder ao problema proposto, o objetivo do estudo é realizar um planejamento tributário a partir da revisão do portfólio dos produtos da empresa. Para consecução desse objetivo, foi realizada uma revisão da literatura pertinente à tributação aplicável às indústrias do lucro presumido, assim como uma pesquisa exploratória cujo método aplicado foi o estudo de caso. Esse estudo se deu nas seguintes etapas: a) redução (simplificação) dos dados através de auditoria fiscal com base nas apurações do 1º quadrimestre de 2014; b) organização das informações em uma planilha de simulações tributárias, sendo apoio à gestão da empresa; c) readequação do portfólio de produtos. Por fim, conclui-se que é de extrema relevância auditar o tratamento tributário aplicável aos produtos e pode-se através do questionamento e reclassificação dos itens, alcançar significativas reduções tributárias com segurança fiscal.

Palavras-chaves: Planejamento tributário. Classificação fiscal. Portfólio de produtos.

1 INTRODUÇÃO

As empresas brasileiras vivem um contexto tributário desfavorável ao seu desenvolvimento. Além da alta carga tributária, o grande volume de regras fiscais e suas constantes modificações são aspectos que interferem diretamente na competitividade das organizações.

No Brasil, os tributos sobre consumo tem um peso maior do que os tributos sobre a renda para fins de formação da carga tributária bruta (TCU, 2009). Esse ônus deverá ser distribuído entre consumidores e produtores (FERREIRA, 2006).

¹ Aluno do curso de graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS. Artigo apresentado para a disciplina Trabalho de Conclusão de Curso, como quesito parcial para a obtenção do título Bacharel em Ciências Contábeis, sob orientação da Professora. Dra.. Wendy Beatriz Witt Haddad Carraro, em julho de 2014. E-mail: jlbjunior@gmail.com.br.

Quanto maior o porte da empresa e seu volume de operações, maior atenção deverá dispor ao aspecto tributário. Desse modo, é de suma importância que a empresa calcule seus tributos com precisão técnica, apoiada por uma boa assessoria contábil e fiscal (interna ou externa). Com isso, a área fiscal/ tributária em uma organização representa um papel de grande relevância em qualquer planejamento de vendas, orçamento de produção, entre outros planos estratégicos das organizações (RIBEIRO, 2005, p. 117).

Quanto a revisão do portfólio de produtos de uma empresa, fatores o aumento constante da concorrência, a inevitável redução das margens de lucro a legislação fiscal complexa e carga tributária tornam esta uma tarefa difícil e de grande responsabilidade (BIASIO, 2009).

Neste contexto, o presente artigo aborda a conjuntura tributária de uma indústria de reciclagem de plásticos de médio porte que apura seus tributos no regime do lucro presumido, e se propõe a buscar alternativas para redução dos custos tributários sobre suas operações dentro dos limites legais.

Assim, pretende responder a seguinte questão: Como uma indústria pode reduzir seu custo tributário com segurança fiscal sem alterar seu regime de tributação? Para respondê-la, o objetivo geral é realizar um planejamento tributário a partir da revisão do portfólio dos produtos da empresa objeto desse estudo.

Para consecução do objetivo geral, os objetivos específicos são: a) revisão da literatura pertinente à tributação aplicável às indústrias do lucro presumido; b) redução (simplificação) dos dados sobre apuração tributária através de auditoria fiscal com base nas apurações do 1º quadrimestre de 2014; e c) organização das informações em uma planilha de simulações tributárias, como uma ferramenta que sirva de apoio à gestão da empresa.

Considera-se ideal a situação em que haja menor oneração tributária dentro dos limites legais, necessitando também ponderar a viabilidade dessa distribuição, levando em conta o contexto real da empresa.

O trabalho será composto por quatro seções, além da introdução e considerações finais. A segunda seção expõe o referencial teórico onde é apontado um panorama geral sobre os tributos incidentes na venda e sobre folha de pagamento de empresas industriais, assim como traz abordagens sobre o papel da auditoria fiscal, relevância do planejamento tributário, da gestão de tributos e da classificação fiscal de mercadorias. Na terceira seção é apresentada a metodologia

a qual a pesquisa foi realizada. Por fim, são apresentadas as considerações finais da pesquisa.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

O planejamento tributário de uma organização deve estar fundamentado na legislação fiscal inerente à sua atividade e regime de tributação. Portanto, pretende-se nesta seção abordar as regras que delimitam a tributação aplicável às indústrias na modalidade do lucro presumido, assim como apontar aspectos pertinentes de auditoria fiscal, planejamento tributário, gestão de tributos e classificação fiscal de mercadorias.

2.1 TRIBUTAÇÃO PARA EMPRESAS DE LUCRO PRESUMIDO

O sistema tributário nacional é regulado pela Lei 5.172, de 25 de Outubro de 1966, também conhecida como Código Tributário Nacional (CTN). O artigo 44 trata do imposto de renda, e dispõe que “[...] a base de cálculo do imposto é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”. (BRASIL, 1966).

O regime do lucro presumido é elucidado por Silva (2007, p.313) como sendo:

[...] uma forma de tributação que toma como base para a tributação da CSLL e o IRPJ o faturamento (multiplicado pelo percentual de presunção estabelecido pelo governo) mais as demais receitas. É uma forma de tributação simplificada, utilizada para a determinação da base de cálculo da CSLL e do IRPJ das pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas, no ano-calendário, à apuração do lucro real.

Uma empresa industrial que tributa pelo regime do lucro presumido deve recolher o imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) considerando uma base presumida de lucro de 8%, conforme dispõe o Art. 518 do Regulamento do Imposto de Renda: “A base de cálculo do imposto e do adicional (541 e 542), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração” (BRASIL, 1999).

Quanto à contribuição social sobre lucro líquido, de acordo com a Lei nº 7.689 de 15 de setembro de 1988, a base de cálculo para uma empresa industrial será de

12% sobre a receita bruta, aplicando-se uma alíquota de 9% sobre esta, resultando numa alíquota efetiva de 1,2% (BRASIL, 1988).

O PIS e a COFINS também são tributos federais que no regime do lucro presumido são aplicados diretamente sobre a receita bruta auferida, sendo nos percentuais de 0,65% para o PIS e 3% para a COFINS, conforme estabelece a Lei 10.833 de 29 de dezembro de 2003. Há de se considerar que as vendas de resíduos de materiais (sucatas) estão amparadas suspensão do PIS e da COFINS quando vendidas para empresas que tributam no regime do lucro real, conforme Art. 47 da Lei 11.196 de 21 de novembro de 2005 (BRASIL, 2005).

As empresas industriais também estão sujeitas ao IPI. O cálculo deste se dá mediante a soma dos débitos incidentes sobre as receitas deduzindo o total de créditos obtidos nas aquisições de insumos. Melo e Paulsen (2010, p.92) afirmam que “Os insumos ensejadores de creditamento são as matérias-primas e os produtos intermediários que integrem o novo produto ou sejam consumidos no processo de industrialização, bem como as embalagens..”. As alíquotas do IPI variam conforme o grau de essencialidade do item. Ou seja, os itens mais essenciais possuem tributação inferior, enquanto os menos essenciais são mais onerados. Para fins de determinação das alíquotas, deve-se observar Tabela do IPI (TIPI), disponibilizada pela Receita Federal do Brasil, que atribui um percentual de imposto para cada classificação fiscal de produto.

Para a análise à qual esse estudo se propõe, é fundamental compreender qual é o campo de incidência do IPI assim como a conceituação de produto industrializado e as modalidades de indústria. Essas disposições estão nos artigos 2º a 4º no Decreto 7.212 de 15 de junho de 2010 (BRASIL, 2010, grifo nosso), conforme abaixo:

Art. 2º O imposto incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, obedecidas as especificações constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI

[...]

Art. 3º Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária.

[...]

Art. 4o Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como:

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou recondicionamento); ou

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

Outro tributo aplicável às indústrias é o ICMS, que é de competência dos estados e incide sobre a circulação das mercadorias. Quanto ao fato gerador do ICMS, Coêlho (2001, p.192) define que: “É a realização de operações relativas à circulação de mercadorias [...] por produtores, extratores, indústrias, comerciantes e prestadores.”. Quanto à alíquota, no Rio Grande do Sul o percentual geral a ser aplicado é de 17%, mas existem diversos casos de isenção, diferimento, redução da base de cálculo, entre outros dispositivos que tornam a tributação distinta da regra geral.

Mais recentemente, desde 2012, há de se considerar mais um tributo entre os aplicáveis ao faturamento das empresas industriais. Trata-se da Contribuição Previdenciária Patronal (CPP) para o INSS. A Lei 12.546/2011 (vigente a partir de 2012) trouxe a desoneração da folha de pagamento, que consiste em transferir a tributação da folha de salários para o faturamento. No caso das indústrias, existe uma lista de códigos de mercadorias que estão sujeitas à tributação de 1% de CPP em substituição aos 20% incidentes sobre a folha de pagamento. “O objetivo desta medida é o mesmo que se vem anunciando quando se trata de propostas de desoneração da folha de salários: a formalização as relações de trabalho e a manutenção da competitividade no mercado externo..” (RIBEIRO; LUCHIEZI JUNIOR; MENDONÇA, 2011, p.86).

O quadro 1 demonstra os principais aspectos para o cálculo dos tributos acima elencados para uma indústria do lucro presumido:

Quadro 1–Resumo da tributação aplicável às indústrias do lucro presumido

<u>Tributo</u>	<u>Base de Cálculo</u>	<u>Alíquota</u>
IRPJ	8% da receita bruta	15% + 10% de diferencial sobre base de cálculo excedente a R\$ 60.000 no trimestre
CSLL	12% da receita bruta	9%
PIS	Receita bruta (para itens sujeitos a esses tributos)	0,65%
COFINS		3%
IPI	Valor de venda/compra de cada produto	Conforme a classificação fiscal do item, aplicando-se a Tabela de alíquotas do IPI
ICMS	Valor de circulação mercantil de cada produto	Alíquota geral no RS é de 17%, mas deve-se observar as regras específicas do Regulamento do ICMS
CPP (INSS)	Receita Bruta de itens sujeitos à Lei 12.546/2011	1%

Fonte: Adaptação do autor a partir de Brasil (1999, 2010, 1966, 1988, 2002, 2003, 2005 e 2011), Rio Grande do Sul, (1997 e 1998).

2.2 AUDITORIA FISCAL E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Antes de iniciar um trabalho de planejamento tributário, é necessário analisar as informações contábeis e fiscais da empresa, para que havendo plena segurança sobre o contexto atual desta, possam ser avaliadas melhores alternativas na gestão tributária. Essa é uma prática de **auditoria fiscal**, conforme Santos, Schmidt e Gomes (2007 p. 17):

Na atual conjuntura, em que os empresários necessitam do maior número possível de informações claras e objetivas a respeito de seu investimento, é que a auditoria fiscal assume importante papel, auxiliando na escolha da melhor alternativa legal de minimizar a carga tributária da empresa, bem como evitar que a mesma cometa penalidades que impactariam negativamente nos seus resultados.

A base fundamental da auditoria fiscal, segundo Crepaldi² (2000, *apud* SANTOS; SCHMIDT; GOMES, 2007 p. 17) “está ligada diretamente à contabilidade”, e ainda: “[...] não obstante o papel do auditor fiscal não seja o de detectar fraudes, se no decurso de seu trabalho ele as descobre, deve comunica-las através de seu

²CREPALDI, Sílvio Aparecido. **Auditoria Contábil**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2000.

relatório, bem como os efeitos dela decorrentes.”CREPALDI³ (2000, *apud* SANTOS, SCHMIDT; GOMES, 2007 p. 17).

O planejamento tributário é entendido por Fabretti e Fabretti (2002, p. 143) como:

Planejamento tributário define-se como a atividade preventiva que estuda a *prioris* atos e negócios jurídicos queo agente econômico (empresa, instituição financeira, cooperativa, associação etc.) pretende realizar.Sua finalidade é obter a maior economia fiscal possível, reduzindo a carga tributária para o valor **realmente devido** por lei.

É importante distinguir o planejamento tributário lícito (elisão fiscal) do ilícito (evasão fiscal). No que se refere à elisão fiscal, Fabretti e Fabretti (2002, p.143) a descrevem como “A economia tributária resultante da adoção da alternativa legal menos onerosa ou de lacuna de lei”, e também como sendo “[...] **legítima e lícita**, pois é alcançada por escolha feita de acordo com o ordenamento jurídico.”. Contudo, ao abordar o conceito de evasão fiscal, é proposto por Fabretti e Fabretti (2002, p. 144) o seguinte: “ao contrário de elisão, consiste em prática que infringe a lei. Geralmente, é cometida após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, objetivando reduzi-la ou ocultá-la.”.

2.3 GESTÃO DE TRIBUTOS

É sabido que o contexto tributário brasileiro é altamente complexo, e este é um aspecto que interfere na estratégia de negócio das empresas. Ribeiro (2005, p.119) ao falar desse tema relata:

[...] interfere no contexto estratégico, pois terá um reflexo direto na competitividade e na política de investimento para a melhoria contínua, pois a estrutura financeira da organização é atingida pelo “incremento fiscal” por parte do governo, das diversas variações de tributos, impostos, taxas e contribuições.

Conforme Ribeiro (2005, p.118), “A questão central está no fator de como a estrutura tributária no Brasil interfere na competitividade das organizações, seja com a carga tributária, seja com burocracia de suas informações e estruturas”.

³ CREPALDI, Sílvio Aparecido. **Auditoria Contábil**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2000.

Quanto maior e mais complexo for o volume de operações de uma organização, maior será a relevância que a área tributária. Segundo Padoveze⁴ (2003 *apud* RIBEIRO, 2005, p.123) é possível considerar a gestão de impostos como “[...] o acompanhamento sistemático de todos os impostos da corporação, empresa e estabelecimentos fiscais”. Deste modo, Ribeiro (2005, p.123) conclui então que “[...] a gestão de impostos fomenta e integra toda estrutura em um sistema de informações”.

2.4 CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS

O planejamento tributário pode ter diversas ênfases, como por exemplo: reorganização societária, regimes tributários alternativos, e, pouco menos comum, a readequação do portfólio de produtos, que é o tema central desse estudo. Um aspecto fundamental para execução desse tipo de planejamento é a classificação fiscal dos itens, cuja forma de tributação é definida pelo código da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM). Por isso torna-se fundamental adotar os códigos corretos para todos os itens produzidos, evitando a tributação excessiva ou penalidades por classificação incorreta.

Sobre as regras gerais de classificação de mercadorias pode-se entender conforme Bizelli (2012, p. 69) que “Oficialmente a classificação de mercadorias nas nomenclaturas deve ser feita com estrita observância das Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI)”, sendo importante salientar que “ainda que consideradas as Regras Gerais e, eventualmente, [...] restar dúvida razoável relativamente ao posicionamento de determinada mercadoria, deve-se proceder a consulta sobre a correta classificação à Secretária da Receita Federal.”.

3 METODOLOGIA

Nessa seção trata dos procedimentos metodológicos utilizados para consecução dos objetivos da pesquisa. Quanto aos objetivos, caracteriza-se como uma pesquisa exploratória, que, conforme Cervo e Bervian (1996, p. 49), “[...] realiza descrições precisas da situação.[...] Essa pesquisa requer um planejamento

⁴PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria estratégica e operacional**: conceitos, estrutura e aplicação. São Paulo: Pioneira, 2003

bastante flexível para possibilitar a consideração dos mais diversos aspectos de um problema ou de uma situação”. O método utilizado é o estudo de caso, que é “[...] um estudo empírico que investiga um fenômeno atual dentro do seu contexto de realidade” (YIN, 2005⁵ apud GIL, 2010, p. 58).

A análise da pesquisa possui características preponderantemente qualitativas, que consiste em três principais etapas, conforme Gil (2010, p. 175):

- a) redução (simplificação) dos dados;
- b) apresentação (organização) das informações para análise; e
- c) conclusão/verificação que requer uma revisão que possibilite explicar os dados.

Neste estudo, a etapa da simplificação dos dados se dá através de uma auditoria nos relatórios de apuração fiscal do 1º quadrimestre de 2014. Já etapa de apresentação (organização) é realizada a partir da criação de uma planilha de simulações tributárias que permita ao gestor compreender cenários de composições diferentes de seu portfólio de produtos. A terceira etapa consiste em, a partir dos resultados das simulações realizadas na planilha de simulações tributárias, definir uma distribuição do portfólio de produtos ideal e viável para a organização. Esse trabalho foi realizado junto à gerência (diretoria) da empresa e responsáveis pelo planejamento e controle da produção.

A gestão da Alfa tinha a percepção de que eram demasiadamente elevados os valores de tributos pagos, porém não se sabia onde poderia haver algum erro e possibilidade de redução. Dessa forma, havia a necessidade de conhecimento mais abrangente e panorâmico sobre a tributação da empresa, assim como as possibilidades legais de mudanças.

A partir dessa necessidade, foram marcados encontros junto à área fiscal da empresa para coleta e análise de dados. Verificou-se informações do período de janeiro a abril de 2014. Foram coletados dados sobre o faturamento, folha de pagamento, produtos comprados, produtos vendidos e tributos incidentes sobre esses produtos.

Todos esses dados foram reunidos numa planilha que sintetiza e demonstra de uma forma global toda a tributação da empresa. Sua gerência, apesar de receber relatórios contábeis periodicamente, até então não havia compreendido como um

⁵ YIN, Robert K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. 3 ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

todo quais eram os reflexos dos tributos em suas operações. Com essa ferramenta em mãos, foi possível trabalhar com segurança em estimativas de cenários com cargas tributárias diferentes, conforme expõe o estudo de caso.

4 ESTUDO DE CASO

Foi realizada uma análise sobre a carga tributária de uma empresa situada no município de Alvorada, Rio Grande do Sul, e que realiza atividade de revalorização de material plástico. O verdadeiro nome da empresa por questão de confidencialidade será preservado, sendo utilizado nesse estudo o nome fictício de Alfa Reciclagem de Plásticos Ltda.

A empresa possui duas fontes de matéria prima: plástico pós-consumo (sucatas) coletadas por catadores e desperdícios de produção gerados e fornecidos por indústrias. O material após reciclado servirá de matéria prima para fabricantes de componentes de plástico, especialmente do meio automotivo. O processo de reciclagem é distinto conforme o tipo de material e a encomenda do cliente. Alguns materiais passam por um processo exclusivamente mecânico, em que a sucata é classificada, limpa e fragmentada em pequenos pedaços ou flocos. Outros passam por um processo mais elaborado, onde ele é fundido e granulado, podendo ter a adição de pigmentos ou aditivos químicos, transformando em resinas industriais, que servem de matéria prima para fabricação de outros itens de plástico.

Quanto à avaliação de possíveis mudanças que impactam na forma de tributação da empresa, foi descartada a migração para outro regime de tributação. Isso se dá pelo fato que existem três possibilidades além do lucro presumido (atual regime da empresa): O simples nacional, o lucro arbitrado e o lucro real. O primeiro abrange apenas empresas com faturamento de até 3,6 milhões ao ano. O segundo é calculado nos mesmos percentuais do lucro presumido, majorado em 20%. Já a opção do lucro real também é descartada, pois no ramo da reciclagem, a margem de valor agregado é alta, muito superior aos 8% de base de presunção do lucro presumido. Portanto, as possibilidades de redução do custo tributário se dão na revisão do portfólio de produtos e seus aspectos tributários, e não na mudança de regime tributário.

4.1 PRIMEIRA ETAPA: REDUÇÃO (SIMPLIFICAÇÃO) DOS DADOS

A empresa em estudo é de porte médio, com faturamento de cerca de 10,5 milhões ao ano. Ela emprega cerca de 70 funcionários, que geram uma folha de pagamento que gira em torno de R\$ 115 mil por mês. Seus principais fornecedores são catadores de material plástico pós-consumo e indústrias que vendem suas aparas de produção. Seus principais clientes são indústrias de materiais plásticos especialmente da área automotiva, situados no Rio Grande do Sul, Santa Catarina, e região Sudeste.

Com base em relatórios fiscais dos meses de janeiro a abril de 2014, verificou-se o montante em valores operações de vendas para cada produto diferente, chegando-se num valor médio de venda de cada produto por mês, assim como seus encargos tributários. Também foi analisado o valor médio de folha de pagamento da empresa, e de tributação incidentes sobre essa, considerando apenas o INSS, pois para o FGTS existe apenas uma modalidade de pagamento, tornando a análise deste irrelevante para fins de planejamento tributário. Os dados foram compilados da forma exposta na próxima etapa.

4.2 SEGUNDA ETAPA: APRESENTAÇÃO (ORGANIZAÇÃO) DAS INFORMAÇÕES PARA ANÁLISE

Os dados extraídos de relatórios do sistema contábil da empresa foram os seguintes:

- a) os valores médios de faturamento mensal e de folha de pagamento;
- b) os dados sobre as vendas por produto, conforme a classificação fiscal da tabela do IPI;
- c) as informações sobre venda por Estado, cruzando com as classificações fiscais (item anterior).

Com esses relatórios em mãos, foi construída uma planilha que visa reunir de forma sintética e clara os parâmetros e valores tributários que compõem a atividade da empresa, nesta seção serão apresentadas as etapas de elaboração e resultados da ferramenta desenvolvida.

A primeira parte da planilha contém os dados do faturamento médio mensal e de folha de pagamento, conforme a figura 1 demonstra:

Figura 1 – Valor de faturamento e folha de pagamento no período

FATURAMENTO (VALOR MÉDIO MENSAL DO 1º QUADRIMESTRE 2014)	
VENDAS	673.000,00
TOTAL FATURAMENTO TOTAL	673.000,00

COMPOSIÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO (VALOR MÉDIO MENSAL DO 1º QUADRIMESTRE 2014)	
SALÁRIOS	115.000,00
PRÓ-LABORE	10.000,00
TOTAL CUSTO COM FOLHA DE PAGAMENTO	125.000,00

Fonte: Adaptação do autor a partir de relatórios fiscais da empresa objeto do estudo

A segunda parte contém os dados do faturamento de vendas por produto, conforme a classificação fiscal da tabela do IPI e sua representatividade sobre o valor total do faturamento, conforme demonstra a figura 2:

Figura 2 – Representatividade dos produtos no faturamento

PORTFÓLIO DE PRODUTOS			
Class. Fiscal NCM (grupo)	Nome Técnico cfe Tabela do IPI	Nome do Produto	Índice s/ Faturam.
3901	Polímeros de etileno, em formas primárias.	Polímeros de etileno	15,5%
3902	Polímeros de propileno ou de outras olefinas, em formas primárias.	Polímeros de propileno	12,1%
3903	Polímeros de estireno, em formas primárias.	Polímeros de estireno	10,6%
3907	Poliacetais, outros poliéteres e resinas epóxicas, em formas primárias; policarbonatos, resinas alquídicas, poliésteres alílicos e outros poliésteres, em formas primárias.	Poliacetais, outros poliéteres e resinas epóxicas policarbonatos.	18,1%
3908	Poliamidas em formas primárias.	Poliamidas	40,7%
3915	Desperdícios, resíduos e aparas, de plásticos	Sucata reciclada de plástico	3,0%

Fonte: Adaptação do autor a partir de relatórios fiscais da empresa objeto do estudo (2014)

Mediante revisão minuciosa na Tabela do IPI, verificou-se que as sucatas (que são classificadas na posição 3915 da Tabela do IPI) quando submetidas a um processo revalorização não necessariamente precisam ser classificadas em outras posições, como a empresa vinha adotando para praticamente todos os itens. Essa informação consta na nota 3 do Capítulo 39 da Tabela do IPI, aprovada pelo Decreto 7.212 de 15 de junho de 2010 (BRASIL, 2010, grifo nosso), conforme transcrito abaixo:

3.- Apenas se classificam pelas posições 39.01 a 39.11 os produtos obtidos mediante síntese química e que se incluem nas seguintes categorias:

- a) As poliolefinas sintéticas líquidas que destilem uma fração inferior a 60 % em volume, a 300 °C e à pressão de 1.013 milibares, por aplicação de um método de destilação a baixa pressão (posições 39.01 e 39.02);
- b) As resinas fracamente polimerizadas do tipo cumarona-indeno (posição 39.11);

- c) Os outros polímeros sintéticos que contenham pelo menos 5 motivos monoméricos, em média;
- d) Os silicones (posição 39.10);
- e) Os resóis (posição 39.09) e os outros pré-polímeros.

Dessa forma, apenas os produtos obtidos mediante síntese química devem ter o seu código modificado do capítulo 3915 para outra classificação. Tendo em vista que a reciclagem de sucata plástica realizada pela Alfa não é a mesma para todos os itens, se faz necessário identificar quais passam por um processo de síntese química e quais não passam.

Para a separação dos itens conforme o seu processo industrial, os produtos foram divididos em dois grupos: “resinas”, que estão alocados os itens que passam pela etapa da síntese química e no grupo chamado “sucatas” estão os que não passam, pois apesar de a sua forma não ser mais a mesma do estágio inicial, considerou-se que o produto ainda é qualificado como uma sucata por não sofrer transformação química.

Outro fator que interfere no aspecto tributário é o estado de destino das vendas. As vendas no Rio Grande do Sul tem alíquota de 17% de ICMS, exceto para sucatas, em que esse imposto é diferido. A empresa também vende para os Estados de Santa Catarina, Paraná e região Sudeste, cujas vendas são tributadas em 12% de ICMS. Quanto ao PIS e COFINS, também há uma diferenciação para a sucata: se ela for vendida para clientes cujo regime de tributação é o lucro real, aplica-se a suspensão do imposto, o que gera uma economia de 3,65%.

Isto posto, os dois grupos de produtos (sucatas e resinas) foram relacionados a outras duas variáveis: destino das vendas (para dentro do RS ou fora do Estado) e regime tributário do cliente. O relacionamento de todas as combinações possíveis resulta em seis possibilidades que foram chamadas de “tipo de faturamento”, conforme evidencia a figura 3:

Figura 3 – Formulação dos tipos de faturamento

GRUPO DE PRODUTOS	DESTINO	REGIME TRIBUTÁRIO DO CLIENTE	TIPO DE FATURAMENTO
RESINAS	RS	INDIFERENTE	RESINAS - RS
	FORA RS	INDIFERENTE	RESINAS - FORA RS
SUCATAS	RS	LUCRO REAL	SUCATAS - RS - LUCRO REAL
		SN E LP	SUCATAS - RS - SN E LP
	FORA RS	LUCRO REAL	SUCATAS - FORA RS - LUCRO REAL
		SN E LP	SUCATAS - FORA RS - SN E LP

Fonte: Adaptação do autor a partir de relatórios fiscais da empresa objeto do estudo (2014)

Cada tipo de faturamento representa uma composição diferente de tributos, que foram parametrizados no sistema de gestão da empresa. A síntese dos parâmetros tributários é demonstrada na figura 4:

Figura 4 – Parâmetros tributários dos tipos de faturamento

TIPO DE FATURAMENTO	CÓDIGO	ICMS	IPI	TRIBUTOS FEDERAIS	INSS desonerado
RESINAS - RS	V-01	17,0%	5,0%	5,93%	não indigente
RESINAS - FORA RS	V-02	12,0%	5,0%	5,93%	não indigente
SUCATAS - RS - LUCRO REAL	V-03	diferido	0,0%	2,28%	1%
SUCATAS - RS - SN E LP	V-04	diferido	0,0%	5,93%	1%
SUCATAS - FORA RS - LUCRO REAL	V-05	12,0%	0,0%	2,28%	1%
SUCATAS - FORA RS - SN E LP	V-06	12,0%	0,0%	5,93%	1%

Fonte: Adaptação do autor a partir de relatórios fiscais da empresa objeto do estudo (2014)

A coluna do ICMS demonstra a alíquota do imposto aplicada a cada tipo de faturamento, sendo que nas sucatas enviadas ao próprio estado, existe a figura do “diferimento”, que na prática representa a não incidência desse imposto na operação. O IPI possui a alíquota de 5% para todos os itens classificados como “resinas” e alíquota zero para os classificados como “sucatas”. Quanto aos tributos federais, nessa coluna estão compostos o PIS, COFINS, IRPJ (sem o adicional) e a CSLL. Nas sucatas vendidas para clientes optantes pelo lucro real, o total de tributos federais é menor devido à suspensão do PIS e COFINS, reduzindo a carga tributária em 3,65%. Quanto ao INSS desonerado, quando ele for aplicado aos produtos (caso das sucatas), deve-se pagar 1% desse imposto sobre o faturamento, substituindo pelos 20% incidentes sobre a folha de pagamento no regime normal.

Os tipos de faturamento foram relacionados ao faturamento médio do período estudado, chegando à composição ilustrada na figura 5:

Figura 5 – Representatividade dos tipos de faturamento sobre vendas realizadas

TIPO DE FATURAMENTO	CÓDIGO	% SOBRE VENDAS
RESINAS - RS	V-01	87,1%
RESINAS - FORA RS	V-02	9,9%
SUCATAS - RS - LUCRO REAL	V-03	2,5%
SUCATAS - RS - SN E LP	V-04	0,5%
SUCATAS - FORA RS - LUCRO REAL	V-05	0,0%
SUCATAS - FORA RS - SN E LP	V-06	0,0%

Fonte: Adaptação do autor a partir de relatórios fiscais da empresa objeto do estudo (2014)

Para fins de compilação de todos os aspectos tributários que contemplam as operações da empresa, foi criada uma planilha que serve de apoio ao gestor da organização. Ela contempla resumidamente o percentual e valor dos tributos por tipo de faturamento, assim como os demais pressupostos que interferem na carga tributária da empresa. Para utilização da planilha, basta ao gestor informar os percentuais de representatividade das vendas nos campos pintados de amarelo.

No primeiro momento, a planilha foi alimentada com os valores ocorridos entre janeiro e abril de 2014 (em valores médios mensais), conforme demonstra a figura 6:

Figura 6 – Tributação sobre vendas – Realizado de janeiro a abril de 2014

TRIBUTAÇÃO SOBRE VENDAS - ESTIMADO											
TIPO DE FATURAMENTO	%REPR	FAT ITEM	ICMS		IPI		TRIB FED		INSS		
			%	R\$	%	R\$	%	R\$	%	R\$	
RESINAS - RS	60,0%	403.800,00	17,0%	68.646,00	5,0%	20.190,00	5,93%	23.945,34	0,00%	0,00	
RESINAS - FORA RS	15,0%	100.950,00	12,0%	12.114,00	5,0%	5.047,50	5,93%	5.986,34	0,00%	0,00	
SUCATAS - RS - LR	10,0%	67.300,00	0,0%	0,00	0,0%	0,00	2,28%	1.534,44	1,00%	673,00	
SUCATAS - RS - SN E LP	10,0%	67.300,00	0,0%	0,00	0,0%	0,00	5,93%	3.990,89	1,00%	673,00	
SUCATAS - FORA RS - LR	2,5%	16.825,00	12,0%	2.019,00	0,0%	0,00	2,28%	383,61	1,00%	168,25	
SUCATAS - FORA RS - SN E LP	2,5%	16.825,00	12,0%	2.019,00	0,0%	0,00	5,93%	997,72	1,00%	168,25	
TOTAL	100%	673.000,00		84.798,00		25.237,50		36.838,34		1.682,50	

Fonte: Adaptação do autor a partir de relatórios fiscais da empresa objeto do estudo (2014)

Além dos valores de tributos sobre faturamento, a planilha também apresenta o cálculo do INSS sobre folha de pagamento e dos totalizadores de tributos no período, conforme figura 7:

Figura 7 – Cálculo do INSS s/ folha de pagamento – Realizado de janeiro a abril de 2014

CÁLCULO DO INSS S/ FOLHA DE PAGAMENTO				
	% FATUR	VALOR	%	VLR DÉBITO
FOLHA DESONER	3%	3.450,00	0,0%	0,00
FOLHA N DESONER	97%	111.550,00	20,0%	22.310,00
	100%			
PRÓ-LABORE		10.000,00	20,0%	2.000,00
INSS SAT E TERCEIROS				10.120,00
TOTAL INSS S/ FOLHA PGTO:				34.430,00

FAT DESON INSS	20.190,00	3%
FAT N DESON INSS	652.810,00	97%
	673.000,00	100%

Fonte: Adaptação do autor a partir de relatórios fiscais da empresa objeto do estudo (2014)

Por fim, a planilha reúne o resumo de cada tributo, apresentando o totalizador de tributos no período, conforme figura 8:

Figura 8 – Totalizador dos tributos – Realizado de janeiro a abril de 2014

TOTAL DE TRIBUTOS	
DÉBITO DE TRIBUTOS S/ FATURAMENTO	179.783,54
(+) ADIC IRPJ (0,8% s/ exced 250 mil fat)	3.384,00
(-) CRÉDITO ICMS S/ COMPRAS	-19.000,00
(-) CRÉDITO IPI S/ COMPRAS	-3.500,00
(=) TOTAL A PAGAR S/ FATURAM:	160.667,54
INSS S/ FOLHA PGTO	34.430,00
(=) TOTAL TRIBUTOS A PAGAR:	195.097,54
(-) TRIBUTOS REPASSADO NO PREÇO (IPI)	-32.640,50
(=) CUSTO TRIBUTÁRIO TOTAL	162.457,04

Fonte: Adaptação do autor a partir de relatórios fiscais da empresa objeto do estudo (2014)

O valor de mais de R\$ 160 mil desembolsados mensalmente pela empresa é considerado alto por parte de sua direção. Com isto, fez-se necessário auditar os parâmetros tributários e buscar alternativas para redução desses encargos, conforme trata a próxima seção.

4.3 TERCEIRA ETAPA: READEQUAÇÃO DO PORTFÓLIO DE PRODUTOS

Uma das partes mais importantes desse estudo é analisar a necessidade de reclassificação fiscal do item. Em geral, os itens chegam classificados no código NCM 3915.90.90 e ao passar pelo processo de industrialização são classificados como poliamidas, polímeros ou poliacetais em formas primárias, caracterizando um processo de transformação da sucata em outro item, na forma “primária”.

Contudo, conforme verificou-se na etapa anterior, o fator que determina a necessidade de reclassificação é a passagem pela “síntese química” no processo de transformação. Constatou-se que 97% dos itens de venda estavam classificados nos

códigos correspondentes às resinas, porém sem a utilização desse critério da síntese química.

Através de uma revisão do processo industrial junto à engenharia de produção da empresa, constatou-se que cerca de um quarto dos materiais que eram considerados resinas na verdade não passavam por essa etapa de síntese química. Logo, poderiam (e deveriam) manter-se na mesma classificação fiscal de origem (3915.90.90).

Essa constatação foi discutida junto à diretoria da empresa, que utilizando a planilha de apoio criada para fins de simulação dos parâmetros tributários, estipulou percentuais de venda viáveis para cada tipo de faturamento, já considerando cerca de um terço das vendas entre os quatro tipos de faturamento do grupo de sucatas.

O resultado do novo cenário ao qual a empresa pode trabalhar, classificando corretamente seus produtos é demonstrado nas figuras 9, 10, e 11:

Figura 9 – Tributação sobre vendas – Estimado

TRIBUTAÇÃO SOBRE VENDAS - ESTIMADO										
TIPO DE FATURAMENTO	% REPR	FAT ITEM	ICMS		IPI		TRIB FED		INSS	
			%	R\$	%	R\$	%	R\$	%	R\$
RESINAS - RS	60,0%	403.800,00	17,0%	68.646,00	5,0%	20.190,00	5,93%	23.945,34		0,00
RESINAS - FORA RS	15,0%	100.950,00	12,0%	12.114,00	5,0%	5.047,50	5,93%	5.986,34		0,00
SUCATAS - RS - LR	10,0%	67.300,00	0,0%	0,00	0,0%	0,00	2,28%	1.534,44	1,00%	673,00
SUCATAS - RS - SN E LP	10,0%	67.300,00	0,0%	0,00	0,0%	0,00	5,93%	3.990,89	1,00%	673,00
SUCATAS - FORA RS - LR	2,5%	16.825,00	12,0%	2.019,00	0,0%	0,00	2,28%	383,61	1,00%	168,25
SUCATAS - FORA RS - SN E LP	2,5%	16.825,00	12,0%	2.019,00	0,0%	0,00	5,93%	997,72	1,00%	168,25
TOTAL	100%	673.000,00		84.798,00		25.237,50		36.838,34		1.682,50

Fonte: Adaptação do autor a partir de perspectiva da gestão da empresa objeto do estudo (2014)

Figura 10 – Cálculo do INSS s/ folha de pagamento – Estimado

CÁLCULO DO INSS S/ FOLHA DE PAGAMENTO				
	% FATUR	VALOR	%	VLR DÉBITO
FOLHA DESONER	25%	28.750,00	0,0%	0,00
FOLHA N DESONER	75%	86.250,00	20,0%	17.250,00
	100%			
PRÓ-LABORE		0,00	20,0%	0,00
INSS SAT E TERCEIROS				0,00
TOTAL INSS S/ FOLHA PGTO:				17.250,00

FAT DESON INSS	168.250,00	25%
FAT N DESON INSS	504.750,00	75%
	673.000,00	100%

Fonte: Adaptação do autor a partir de perspectiva da gestão da empresa objeto do estudo (2014)

Figura 11 – Totalizador dos tributos – Estimado

TOTALIZADOR DOS TRIBUTOS	
DÉBITO DE TRIBUTOS S/ FATURAMENTO	148.556,34
(+) ADIC IRPJ (0,8% s/ exced 250 mil fat)	-2.000,00
(-) CRÉDITO ICMS S/ COMPRAS	-19.000,00
(-) CRÉDITO IPI S/ COMPRAS	-3.500,00
(=) TOTAL A PAGAR S/ FATURAM:	124.056,34
INSS S/ FOLHA PGTO	17.250,00
(=) TOTAL TRIBUTOS A PAGAR:	141.306,34
(-) TRIBUTO REPASSADO NO PREÇO (IPI)	-25.237,50
(=) CUSTO TRIBUTÁRIO TOTAL	116.068,84

Fonte: Adaptação do autor a partir de perspectiva da gestão da empresa objeto do estudo (2014)

O custo tributário total da empresa no período de estudo foi de R\$ 162.457,04, quando 97% das vendas eram de resinas, restando 3% de vendas para itens classificados como sucatas. Na estimativa realizada, em que esse percentual passa para 25% dos itens, o custo tributário total cai para R\$ 116.068,84, o que representa uma economia de 28,55% com os tributos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As empresas brasileiras procuram sobreviver num contexto tributário extremamente complexo e oneroso. Esse cenário contribui para a necessidade de dispensar muita atenção ao aspecto fiscal e tributário. São diversos pressupostos que podem intervir no custo com tributos que uma organização possui: sua atividade, sua localidade, sua abrangência (se trabalha com comércio interestadual e internacional), sua gama de produtos, entre outros.

Visando apoiar a gestão de uma indústria de médio porte que trabalha com reciclagem de materiais plásticos, esse trabalho se propôs a realizar um planejamento tributário com enfoque nos itens fabricados e vendidos. Ou seja, na revisão do portfólio de produtos.

Foi realizada uma revisão da legislação que trata de cada tipo de produto fabricado pela empresa. Descobriu-se que existem dois grandes grupos de produtos em questão: resinas e sucatas. A forma de tributação destes são bem distintas, sendo que o primeiro possui alíquotas muito superiores ao segundo.

Constatou-se que cerca de um quarto dos produtos da empresa poderiam seguramente ser realocados em classificações fiscais de menor tributação. Foi criada uma planilha de apoio à gestão para simulações tributárias. Nela, foi possível simular um cenário que estima uma redução de 28,55% do custo total tributário da empresa.

Em tempos onde a concorrência de mercado é extremamente acirrada, a redução de custos, especialmente os que não trazem benefício algum à empresa, como o tributário, se faz fundamental para melhorar a rentabilidade da organização. Um trabalho de revisão tributária deve ser elaborado com prudência e domínio do assunto. No caso da revisão do portfólio de produtos, é fundamental a participação de pessoas com conhecimentos nas áreas contábil, fiscal e da engenharia dos produtos.

O planejamento tributário a partir da revisão do portfólio de produtos pode ser uma boa alternativa para empresas, especialmente industriais que não visam a mudança de regime de tributação, mas veem em seus parâmetros fiscais a necessidade de melhoria, para cumprir corretamente com as obrigações ao fisco e de preferência com a menor carga tributária possível.

TAX PLANNING FROM REVIEW OF PRODUCT PORTFOLIO

ABSTRACT

This paper's goal is to apply a tax planning that is effective to an industrial company without changing its elected tax system. The question to be answered is how an industry can legally reduce their tax liabilities without changing its elected tax system. To answer the proposed problem, the objective of this study is to execute a tax planning by reviewing the company's product portfolio. To reach this objective, the relevant literature regarding the taxes applicable to corporations opting for the so called "regime do lucro presumido" (estimated profit tax system), well as an exploratory research method used was the case study was performed. This study followed these steps: a) reduction (simplification) of the data by fiscal audit, based on the findings of the 1st quarter of 2014; b) structure the information in a spreadsheet for tax simulations, supporting the company's management process; c) realignment of the product portfolio. Ultimately, it was concluded that auditing the classification of each product of the portfolio is extremely important and can, through questioning and reclassification of items, achieve a significant reduction of taxes owed, while keeping fiscal security.

REFERÊNCIAS

BIASIO, Roberto. **Sistema de apoio à decisão para definição de mix de produtos em empresas comerciais varejistas**. 2009. 193 f. Tese (Doutorado em Administração) – Escola de Administração, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2009.

BIZELLI, João S. **Classificação fiscal de mercadorias**. São Paulo: Aduaneiras, 2012.

BRASIL. Presidência da República. **Decreto 3.000 de 26 de março de 1999**. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília, 1999. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/rir/default.htm>>. Acesso em: 26 maio 2014.

_____. **Decreto 7.212 de 15 de junho de 2010**. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Brasília, 2010. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm>. Acesso em: 26 maio, 2014.

_____. **Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 26 maio, 2014.

_____. **Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988**. Institui a contribuição **social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências**. Brasília, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm>. Acesso em: 31 mai 2014.

_____. **Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm>. Acesso em: 26 maio, 2014.

_____. **Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Brasília, 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.833.htm>. Acesso em: 08 jun, 2014.

_____. **Lei 11.196, de 21 de novembro de 2005**. Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação – REPES e dá outras providências. Brasília, 2005. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11196.htm>. Acesso em: 08 jun, 2014.

_____. **Lei 12.546, de 14 de dezembro de 2011**. Institui o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra);

dispõe sobre a redução do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) à indústria automotiva; altera a incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas que menciona. Brasília, 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12546.htm>. Acesso em: 26 maio, 2014.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino; SILVA, Roberto. **Metodologia científica**. 4. ed. São Paulo: Prentice Hall, 1996.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de Direito Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

FABRETTI, Láudio Camargo; FABRETTI, Dilene Ramos. **Direito Tributário para cursos de Administração e Ciências Contábeis**. São Paulo: Atlas, 2002.

FERREIRA, Natália Borba. **Custos tributários, carga tributária e sua estimativa no Brasil**. 2006. 106 f. Dissertação (Pós-Graduação em Economia) – Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2006.

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

MELO, José Eduardo Soares; PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**, 5 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

RIBEIRO, Flávio Pereira. **Inteligência fiscal na controladoria: uma contribuição do uso dos procedimentos de inteligência competitiva como ferramenta de produção e análise de informações fiscais para a controladoria**. São Paulo: LCTE, 2005.

RIBEIRO, José Aparecido Carlos; LUCHIEZI JUNIOR, Álvaro; MENDONÇA, Sérgio Eduardo Arbulu (Org.). **Progressividade da tributação e desoneração da folha de pagamentos: elementos para reflexão**. Brasília: IPEA; SINDIFISCO Nacional; DIEESE, 2011.

RIO GRANDE DO SUL. Secretaria da Fazenda. **Decreto 37.699 de 26 de agosto de 1997**. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS). Porto Alegre, 1997. Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362&inpCodDis positive=3478363>>. Acesso em: 26 maio, 2014.

_____. **Instrução Normativa DRP nº 45 de 26 de outubro de 1998**. Expede instruções relativas às receitas públicas estaduais. Porto Alegre, 1998. Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109367>>. Acesso em: 27 maio 2014.

SANTOS, José Luiz; SCHMIDT, Paulo; GOMES, José Mário Matsumura. **Fundamentos de auditoria fiscal**. São Paulo: Atlas, 2007.

SILVA, Lourivaldo Lopes. **Contabilidade geral e tributária**. 4. ed. São Paulo: IOB Thomson, 2007.

TCU. **Carga Tributária**: Versão Simplificada das Contas do Governo da República - Exercício de 2009. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/contas_09/Textos/Ficha%203%20-%20Carga%20Tributaria.pdf>. Acesso em: 01 jul 2014.