

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA – UFU
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS – FACIC
GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

THAYSE DIAS TAKEUTI

**O IMPACTO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NAS EMPRESAS OPTANTES
PELO SIMPLES NACIONAL:
uma análise sobre a segregação de receitas de produtos monofásicos de pis e cofins em
uma empresa do setor alimentício**

**UBERLÂNDIA
DEZEMBRO 2022**

THAYSE DIAS TAKEUTI

**O IMPACTO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NAS EMPRESAS OPTANTES
PELO SIMPLES NACIONAL:
uma análise sobre a segregação de receitas de produtos monofásicos de pis e cofins em
uma empresa do setor alimentício**

Artigo Acadêmico apresentado à Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Wanderson Luiz de Paula

**UBERLÂNDIA
DEZEMBRO 2022**

RESUMO

O planejamento tributário é uma ferramenta essencial para o sucesso dos empreendimentos independentemente do porte empresarial. As empresas optantes pelo Simples Nacional não detêm a cultura de implementar tal instrumento em suas operações, o que, na grande maioria das vezes, implica em despesas tributárias desnecessárias. Neste sentido, o objetivo desta pesquisa consiste na análise acerca do impacto tributário-financeiro quando da aplicação correta da segregação de receitas dos produtos monofásicos de PIS e COFINS em um empreendimento do setor alimentício. O estudo pretende demonstrar a economia que um empreendimento poderá se beneficiar apenas com o cadastramento correto dos produtos que já tiveram os tributos federais recolhidos no início da cadeia de fornecimento e a sua consequente segregação das receitas.

Palavras-chave: Planejamento Tributário. Tributação Monofásica de PIS e COFINS. Simples Nacional. Segregação de Receitas.

ABSTRACT

The tax planning is a main resource to the success of the enterprises regardless the size of the company. The companies opting for “Simples Nacional” do not have the culture of implementing such an instrument in their operations, which, in most cases, implies unnecessary tax expenses. In this sense, the objective of this research is to analyze the tax-financial impact when correctly applying the revenue segregation of single-phase PIS and COFINS products in an enterprise in the food sector. The study intends to demonstrate the economy that an enterprise can benefit only with the correct registration of the products that already had the federal taxes collected in the beginning of the supply chain and its consequent segregation of the revenues.

Keywords: Tax Planning. Simples Nacional. PIS and Cofins Single-Phase Taxation.

1 INTRODUÇÃO

O planejamento tributário, objeto de estudo da contabilidade tributária, é de extrema relevância para adequação da empresa aos moldes do ordenamento jurídico. Uma das vantagens da implantação deste instituto é evitar o pagamento indevido de tributos.

Tal importância é imprescindível para todos os empreendimentos, independente do regime tributário em que a empresa está enquadrada, seja ela adotante do Simples Nacional, Lucro Presumido ou ainda Lucro Real.

Neste sentido, a implementação do planejamento tributário tem o condão de impactar as empresas que se enquadram no sistema simplificado criado pela Receita Federal, denominado Simples Nacional. Destarte, os empreendimentos que se valem desta ferramenta, detém instrumento lícito para redução da carga fiscal a que são submetidos, com base na aplicação de conhecimento técnico dos responsáveis estratégicos.

A Lei Complementar 123/2006 trouxe ao ordenamento jurídico, sistema de tributação simplificado para os empreendimentos que se enquadram na categoria societária de microempresas ou empresas de pequeno porte, mais conhecidas como ME ou EPP, e que, portanto, detém a faculdade de optar pela adoção ao sistema do Simples Nacional.

As empresas optantes deste regime tributário, em que pese já serem beneficiárias de um sistema simplificado pela unificação do recolhimento dos tributos, também podem se valer da ferramenta de planejamento tributário e, ainda mais especificamente, da segregação de receitas dos produtos monofásicos de PIS e COFINS. Tal benesse não costuma ser de conhecimento amplo do empresariado, o que acarreta num grande impacto tributário para as microempresas e empresas de pequeno porte (MAIA; OLIVEIRA e OSHIRO, 2019).

Para fins de definição, acerca dos tributos aqui envolvidos, faz-se esta breve explanação do contexto em que tais tributos foram incluídos.

A seguridade social é financiada por toda a sociedade, seja de forma direta e indireta, mediante recursos provenientes dos orçamentos dos entes federados e das contribuições sociais advindas do empregador, da empresa ou entidade a ela equiparada, do trabalhador e demais segurados da previdência social, bem como sobre a receita de

concursos de prognósticos e do importador de bens e serviços do exterior, conforme estabelece a Constituição Federal em seu art. 195.

Nota-se, por conseguinte, que toda a sociedade, ainda que indiretamente, é responsável pelo financiamento da seguridade social, em consagração ao princípio da solidariedade existente neste tipo de tributação. Isto porque, todos os indivíduos do corpo social, independentemente de se beneficiarem diretamente da atuação estatal, são obrigados a contribuir para o custeio da seguridade social, face ao dever de solidariedade imposto constitucionalmente (SABBAG, 2020, p. 164).

Nesse contexto é que surge a figura das contribuições sociais denominadas de Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), as quais servem como fonte de custeio do sistema da seguridade social. Tais contribuições, com o advento das Leis n. 10.637/02 (BRASIL, 2002) e 10.833/03 (BRASIL, 2003), passaram a ter um regime de contribuição não cumulativo, o que permitiu um aproveitamento de créditos, ante a dedução posterior das contribuições pagas anteriormente.

A legislação prevê que para apuração do valor das contribuições referentes ao PIS/COFINS, deve-se ter como base de cálculo a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, nos termos da legislação própria.

A Lei n. 10.637/02, dispõe em seu dispositivo inaugural que a contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (BRASIL, 2002)

No mesmo sentido, a Lei n. 10.833/03, determina em seu artigo primeiro que a contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (BRASIL, 2003)

Já a tributação monofásica de PIS e COFINS é um dos grandes pilares de estudo e abordagem prática exercida pela contabilidade tributária. Trata-se de um regime diferenciado de cobrança, no qual há a indicação prévia de um responsável pelo recolhimento de toda a cadeia produtiva de uma mercadoria. Portanto, no caso dos tributos citados, o recolhimento é designado à fase inicial da cadeia de fornecimento, em geral, cabendo à indústria ou ao importador (PEREIRA, 2020).

Em termos de definição, tem-se que a tributação monofásica tem como base a concentração do recolhimento de PIS e COFINS aos fabricantes ou importadores, que se tornam os responsáveis por toda a cadeia. Neste sentido, é tarefa somente dos primeiros pilares das etapas de fornecimento recolher os tributos de PIS e COFINS, de modo que, para determinados produtos, os demais componentes da cadeia se tornam isentos de contribuição (MERCADO; PANICHI, 2017).

Em linhas gerais, o presente projeto tem o intuito de analisar empresa do setor de comércio, que realiza o recolhimento de PIS e COFINS de produtos isentos, evidenciando que a ausência de um correto planejamento tributário com foco em revisão fiscal acaba provocando o pagamento indevido de tributos, passíveis, inclusive de restituição.

A referida isenção de determinados produtos da cobrança de PIS/PASEP e da COFINS se encontra determinada pela Lei 10.485/2002 (BRASIL, 2002) mais especificamente nos anexos I e II e trata dos produtos do setor de autopeças, na Lei 10.147 (BRASIL, 2000) relativa aos produtos de higiene pessoal, perfumaria e medicamentos e, também, na Lei 10.833/2003 (BRASIL, 2003) que abrange os produtos referentes as bebidas frias.

Além disso, a própria Constituição Federal em seu art. 149, §4º traz expressamente a autorização para transferir a responsabilidade do recolhimento para a fase inicial, que geralmente cabe a indústria ou ao importador. Neste contexto, à alíquota da indústria é acrescida de 3,25%, saltando de 9,25% para 12,5%. Sendo assim, as empresas que compõem a cadeia de fornecimento nas etapas seguintes ficam isentas da obrigação de recolher (PEREIRA, 2019).

Denota-se que, a legislação tributária, no bojo da Lei Complementar 123/2006 autoriza a segregação de receitas dos produtos vendidos pelas empresas (MAIA, OLIVEIRA e OSHIRO, 2019). É o que dispõe a legislação referida no art. 18, §4º-A que afirma que o contribuinte deverá segregar as receitas decorrentes de operações sujeitas à tributação concentrada em uma só etapa, conhecida como tributação monofásica.

Portanto, um produto classificado como monofásico detém um responsável na cadeia de fornecimento para realizar o pagamento do tributo por todos os componentes do fluxo de circulação de bens e serviços. Neste caso, os integrantes da cadeia que não foram eleitos pela legislação para realizar o recolhimento estão isentos de realizar o pagamento. Ocorre que nem toda empresa detém essa expertise tributária, realizada através do planejamento tributário e, portanto, acabam recolhendo o tributo em

duplicidade, por computarem o valor da venda no total de faturamento, isto é, sem a devida segregação, o que pode deslindar na mortalidade do empreendimento (MERCADO; PANICHI, 2017).

Torna-se, portanto, o objetivo desta análise verificar o impacto financeiro em termos quantitativos que a adoção da segregação de receitas apresentará em virtude da economia tributária, quando a empresa detém maior diligência ao realizar segregação de receitas dos produtos monofásicos de PIS e COFINS.

Sendo assim, no caso em epígrafe, o projeto tem o escopo de realizar um comparativo do impacto financeiro de uma mesma empresa do ramo alimentício após a correta segregação das receitas de produtos monofásicos de PIS e COFINS.

Para tanto é necessário que se faça uma colheita classificatória de todo o *mix* de produto que é vendido na Empresa, para a correta classificação destes produtos quanto ao seu NCM, isto é Nomenclatura Comum do Mercosul. Após a disposição destes códigos, é preciso que se faça um comparativo com a tabela de produtos que já tiveram o PIS e COFINS recolhidos pelo seu importador ou pela indústria.

Obtidas tais informações, é necessário que, através da plataforma do Simples Nacional, seja verificado em quanto o valor de venda daquele produto foi impactado pela Contribuição do PIS e da COFINS, isto é, é realizada a segregação do valor que foi atribuído ao valor de venda daquele produto em relação à alíquota dos tributos monofásicos. Tais informações estão constantes no percentual de repartição dos tributos.

2 A IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O planejamento tributário é uma ferramenta de suma importância para o sucesso empresarial. Isto porque, tem o intuito de realizar análise estratégica das possibilidades de economia de tributos na atividade das empresas, desde que esteja delimitado pelas diretrizes legais.

Neste sentido, o planejamento pode ser definido como uma opção negocial realizada pelo contribuinte com o intuito de reduzir a carga tributária, dentro dos limites legais (CREPALDI, 2019).

A doutrina apresenta duas modalidades de planejamento tributário, são eles: o planejamento tributário mediante opção legal e o planejamento tributário estratégico.

No campo do planejamento tributário mediante opção legal, o contribuinte realiza estudos técnicos para a identificação do regime tributário mais benéfico dentre as opções legais que são existentes.

Por outro lado, o planejamento tributário estratégico tem como base o foco na constituição de pessoa jurídica, na reorganização societária, na alteração na forma de contratação ou no pagamento de remuneração (CREPALDI, 2019).

Para que seja entendido nos exatos limites legais é imprescindível que a construção da estratégia não concretize o fato tributário e, conseqüentemente, impeça o nascimento da relação jurídica. Caso contrário, a referida técnica deixará de ser tratada como elisão fiscal, para dar espaço à figura da evasão fiscal.

3 O REGIME TRIBUTÁRIO DO SIMPLES NACIONAL

O Simples Nacional é um regime tributário que surgiu com o intuito de facilitar a vida de Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. A grande essência deste sistema é o pagamento unificado de tributos, isto é, o empreendimento consegue, através de uma só guia de recolhimento, realizar o pagamento de tributos diversos.

Portanto, trata-se de um regime diferenciado e simplificado. A competência relativa à espécie normativa idônea para disciplinar o regramento deste regime encontra-se prevista na Constituição Federal, em seu art. 146, III, d), (BRASIL 2018), que assim leciona:

Além disso, a Carta Magna ainda traz como características deste regime de tributação o fato de se tratar de um regime opcional ao contribuinte, desde que este se enquadre nos requisitos mínimos, a possibilidade de estabelecimento de condições diferenciadas de enquadramento por Estado e, por fim, o recolhimento unificado e centralizado dos tributos, ainda com distribuição das parcelas de recursos pertencentes aos respectivos entes federados de forma imediata sem possibilidade de retenção ou condicionamento. É a inteligência do art. 146, parágrafo único da Constituição Federal.

Neste sentido, tem-se que o cálculo do valor do tributo tem como base de cálculo a Receita Bruta auferida no período com a incidência da alíquota sobre este faturamento. O sistema referido detém em sua legislação cinco anexos que apontam o percentual de alíquota incidente sobre a base de cálculo. Tais anexos são divididos pelo ramo de

atividade desempenhada pelo empreendimento e o percentual incidente varia com o valor do faturamento auferido pela Empresa.

Dentre os requisitos mínimos para que a Empresa consiga se enquadrar neste regime de tributação estão a necessidade do empreendimento se enquadrar como Microempresa ou Empresa de Pequeno Porte.

No ano em que este trabalho é desenvolvido, uma empresa para ser enquadrada como Microempresa deve ser uma sociedade empresária ou simples, devidamente registrados no local de competente, isto é, Junta Comercial e Registro Civil de Pessoas Jurídicas, respectivamente. Além disso, o empreendimento deve auferir receita bruta igual ou inferior a R\$360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) em cada ano calendário.

No caso da Empresa de Pequeno Porte, o empreendimento também deverá estar enquadrado nos tipos societários apontados, mas poderá auferir receita bruta superior a R\$360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais) em cada ano-calendário. É o que disciplina a inteligência do art. 3º da Lei Complementar 123 do ano de 2006.

Ainda sobre o Regime diferenciado, tem-se que algumas empresas não podem fazer parte do Simples Nacional, ainda que estejam enquadradas no teto de faturamento acima disposto. Tais vedações encontram-se elencadas na Lei Complementar 126 em seu art. 3º, §4º e, dentre elas, pode-se citar, empresas cujo capital participe outra pessoa jurídica, que detenha filial sucursal, agência ou representação de Pessoa Jurídica com sede no exterior, aquelas constituídas sob a forma de cooperativas, dentre outras (BRASIL, 2006).

Denota-se, então, que a grande facilidade deste regime está no pagamento ser realizado pela guia única que abarca tributos de várias competências, isto é, através de um só pagamento a Empresa quita suas obrigações perante o Município, Estado e União.

Neste sentido, tem-se que uma empresa consegue, pela guia única de recolhimento, denominada DAS (Documento de Arrecadação do Simples Nacional) realizar o pagamento dos seguintes tributos: Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, Programa de Integração Social, Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, Imposto sobre Produtos Industrializados, Imposto Sobre a Circulação de bens e Serviços, Imposto Sobre Serviços e Contribuição Patronal Previdenciária.

Por óbvio que o pagamento dos tributos de ICMS, ISSQN e IPI variam conforme o ramo de atividade da empresa. No caso do presente estudo o foco se dará em empresas do setor de comércio alimentício, porém em análise aos tributos federais do PIS e COFINS.

Além das facilidades mencionadas, a Empresa optante pelo Simples Nacional detém poucas obrigações acessórias perante o Fisco, sendo elas, a PGDAS que equivale à declaração sobre a Renda, a DAS que é o comprovante de pagamento (equivalente à DARF) e a Declaração de Informações socioeconômicas e fiscais (DEFIS).

Observa-se, portanto, que a empresa não está sujeita às obrigações acessórias comuns aos regimes de Lucro Real e Lucro Presumido, que são GFIP, DCTF e as guias separadas de arrecadação do ICMS, GIA.

Diante das vantagens do sistema, muitas empresas detém a equivocada crença de que os benefícios do Simples Nacional se esgotam nestas hipóteses. Entretanto, a própria Lei Complementar 123 de 2006 elenca uma série de vantagens do sistema que não são tão conhecidas pelo público em geral, o que, muitas vezes acaba resultando em bitributação.

Outra concepção equivocada, é a crença de que o recolhimento dos tributos realizado de forma única seria impeditivo para o aproveitamento de oportunidades específicas destes, como é o presente caso no tocante à monofasia do PIS e da COFINS, pelo contrário, tal autorização relativa à segregação de receitas encontra respaldo no art. 18, §4ºA, I da Lei Complementar 123/2006, (BRASIL, 2006). É sobre esta oportunidade tributária que este trabalho irá abordar.

4 DA LEGISLAÇÃO DO PIS E COFINS

O Programa de Integração Social, também conhecido como PIS, o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, denominado PASEP e são tributos que existem desde os anos 70 e, ao longo dos anos, vem sofrendo diversas alterações legislativas (ARAÚJO; SANT'ANA, 2016, p. 509).

Inicialmente, o PIS surgiu com a publicação da Lei Complementar n. 07/1970 e teve o intuito primordial de promover a integração da vida do empregado no desenvolvimento da empresa.

Já a COFINS surge com a Lei Complementar n. 70/1991, muitos anos após a existência do PIS/PASEP e da própria Constituição Federal de 1988. Assim como PIS, a COFINS sofreu diversas alterações legislativas ao longo do tempo e, por anos, passou a ter como base legal a Lei 9.718/1998 que traz disposições acerca de empresas que adotam o sistema tributário cumulativo e, portanto, não detém crédito de COFINS. Com as últimas controvérsias legais, atualmente a COFINS é disciplinada pela Lei 10.833/03 no que diz respeito ao regime não cumulativo.

Atualmente, o PIS e o PASEP tem como base legal, o art. 239 da Constituição Federal que disciplina a finalidade dos recursos arrecadados destes tributos, sendo devidamente recepcionada pela Constituição Federal de 1988, (BRASIL. CONSTITUIÇÃO, 1988). Neste sentido, conforme a Carta Magna, os recursos angariados pelo instituto do PIS e do PASEP detém como objetivo, financiar o programa do seguro-desemprego, outras ações da previdência social e o abono anual dos empregados.

Por outro lado, a COFINS detém previsão normativa no art. 195, I, b) do diploma constitucional e tem como finalidade financiar a seguridade social mediante os recursos advindos dos orçamentos dos entes federativos e das contribuições sociais do empregador, empresa ou entidade equiparada, por meio da receita ou faturamento da empresa. Contudo, tal financiamento da seguridade social não advém somente da arrecadação deste tributo que detém outras formas de angariar recursos como: a incidência sobre a folha de salários e/ou demais rendimentos pagos a pessoa física, ainda que sem vínculo empregatício, ou do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, do lucro da empresa ou ainda da receita de concursos de prognósticos e, por fim do importador de bens ou serviços do exterior ou de quem a lei a ele equiparar.

No tocante às normas infraconstitucionais a legislação do PIS e da COFINS é deveras esparsa e, portanto, prescinde de maior análise e explicação. Atualmente, a Lei 9.718/98 dispõe sobre os tributos e é considerada norma antiga à Lei 10.637/02 e a Lei 10.833/03.

Hodiernamente, portanto, existem dois blocos de legislação, posto que existem empresas que se enquadram ainda na tributação da Lei 9.718/98: dentro do sistema cumulativo (sem direito a créditos) e com a base de cálculo incidente somente sobre o faturamento. Neste grupo, a alíquota de PIS é de 0,65% e a 3% de COFINS.

As empresas que permanecem neste regime estão dispostas no art. 10 da Lei n. 10.833/03. Neste sentido, as pessoas jurídicas que não estiverem listadas neste dispositivo, necessariamente estarão disciplinadas pela nova legislação (sistemática não cumulativa).

São disciplinadas pela Lei 9.718/98, dentre outras, as pessoas jurídicas que são tributadas pelo imposto de renda com base **no lucro presumido ou arbitrado, pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional**. Paralelamente a esta modalidade de tributação, surge em 2002 e 2003 novas normas que disciplinam o sistema não cumulativo de PIS e COFINS. São estas Leis 10.637/02 (relativo ao PIS) e a Lei 10.833/03 (relativa a COFINS).

Nesta legislação há o aumento do valor das alíquotas para 1,65% e 7,6%, de PIS e COFINS respectivamente. Tal aumento se dá em virtude da sistemática não cumulativa que é capaz de gerar créditos para as empresas e, portanto, amplia a vantagem dos empreendimentos que se enquadram neste regime.

Por outro lado, no caso das empresas que se encontram no regime cumulativo, detém como base cálculo o total das receitas que se encontra disposto no artigo anterior, bem como toda a demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com respectivos valores decorrentes de ajuste a valor presente.

Portanto, a receita passa ser o tipo de entrada ou ingresso que se integra ao patrimônio sem reserva, condição ou compromisso no passivo, acrescendo-o como elemento novo e positivo (RE 574.706, STF).

Por fim, o foco do trabalho diz respeito à legislação aplicável ao regime de tributação do Simples Nacional.

4.1 Da tributação monofásica do PIS e COFINS

Realizada a introdução aos conceitos dos tributos de PIS e COFINS, é necessário, neste momento deslindar sobre a característica monofásica daqueles.

Basicamente, pela determinação legal, os produtos que possuem a característica monofásica já autorizam o recolhimento do tributo no início da cadeia pela indústria. Neste caso, fala-se em tributação concentrada. Isto porque, o integrante da indústria irá realizar o recolhimento de uma alíquota maior de PIS e COFINS, de 2,2% e COFINS de

10,3%, após tal procedimento, o restante da cadeia de fornecimento terá a necessidade de realizar pagamento de mais tributos. (MENARDO; BONFATI, 2022)

Neste sentido, esta modalidade impõe a um determinado contribuinte a responsabilidade pelo recolhimento do tributo devido das demais etapas da cadeia de fornecimento, de modo que os estes produtos que são comercializado, geralmente, por varejistas terão a incidência de alíquota zero do PIS e da COFINS.

5 ANÁLISE DAS RECEITAS DA EMPRESA DO SETOR ALIMENTÍCIO

No caso em análise foi selecionada uma empresa do setor alimentício, voltado para as atividades de sorveteria. Neste empreendimento são comercializados produtos como: sorvetes, açaís, refrigerantes, águas com e sem gás, balas, chicletes dentro outros.

5.1 Características da empresa objeto do estudo de caso

A empresa objeto do estudo se trata de um empresário individual, com regime tributário enquadrado como Microempreendedor Individual. No caso em apreço, a análise será realizada tomando como base de um planejamento tributário para uma possível migração de regime tributário para o enquadramento dentro do Simples Nacional. Além disso, a quantidade de produtos vendidos foi projetada para 15 vezes o atual faturamento, para verificar a ocorrência ou não de algum impacto tributário.

A empresa é uma franquia revendedora de sorvetes, picolés e bebidas. Conforme se depreenderá adiante, realiza a revenda de produtos monofásicos, como bebidas frias, abarcadas neste campo: águas e refrigerantes.

Portanto, é com enfoque nestes produtos que a análise de faturamento será realizada.

5.2 Verificação dos produtos vendidos e sua classificação NCM

Para que seja realizada a análise de quais produtos devem ser segregados no momento da informação do valor da receita (preenchimento da PGDAS), é necessária a verificação de três etapas.

A primeira etapa deve ser direcionada para a pesquisa da Legislação Ordinária que disciplina a característica monofásica dos produtos. No caso em apreço, por se tratar de produtos do setor alimentício, a legislação base a ser analisada é a Lei 10.833/03.

A Legislação consiste na base de extração para a formação das tabelas de descrição dos produtos. Portanto, após a verificação dos dispositivos de Lei que apontam quais produtos são monofásicos é preciso destrinchar de forma pormenorizada a descrição destes, momento em que é necessária a consulta à Tabela TIPI (Tabela de Incidência de Produtos Industrializados).

A referida tabela tem o intuito de apontar quais são os códigos de NCM dos produtos, descrever as alíquotas dos impostos dos produtos e, derradeiramente, evitar a ocorrência de penalidades por parte da Receita Federal (RECEITA FEDERAL, 2017).

Nesta tabela está incluso o Código NCM (Nomenclatura do Mercosul) atrelada a determinado produto. É mister apontar que o NCM se trata de uma nomenclatura baseada em um sistema ordenado que, com a aplicação de determinados procedimentos, é capaz de apontar um único código numérico para certa mercadoria. Este sistema de padronização numérico é adotado pelo Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai desde o ano de 1995, e é adotado em todas as operações de comércio exterior dos países do Mercosul. O intuito da referida nomenclatura é determinar os tributos que estão envolvidos nas operações de comércio exterior de saída de produtos industrializados (RECEITA FEDERAL, 2017). É o exemplo dos refrigerantes e das águas. Portanto, para que se encontre o fundamento legal da monofasia do refrigerante é necessário que se siga algumas etapas.

Primeiramente, a busca da legislação pertinente que determina a característica monofásica de determinado produto. No caso dos refrigerantes e águas, tem-se o art. 49, §2º, Lei n. 10.833/03 (BRASIL, 2003).

Art. 49. A contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS devidas pelos importadores e pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização dos produtos classificados nas posições 22.01, 22.02, 22.03 (cerveja de malte) e no código 2106.90.10 Ex 02 (preparações compostas, não alcoólicas, para elaboração de bebida refrigerante), todos da TIPI, aprovada pelo Decreto no 4.542, de 26 de dezembro de 2002, serão calculadas sobre a receita bruta decorrente da venda desses produtos, respectivamente, com a aplicação das alíquotas de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) e 11,9% (onze inteiros e nove décimos por cento). § 1º O disposto neste artigo, relativamente aos produtos classificados nos códigos 22.01 e 22.02 da TIPI, alcança, exclusivamente, água, refrigerante e cerveja sem álcool.

§ 2º A pessoa jurídica produtora por encomenda dos produtos mencionados neste artigo será responsável solidária com a encomendante no pagamento das contribuições devidas conforme o estabelecido neste artigo.

Art. 50. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS em relação às receitas auferidas na venda: I - dos produtos relacionados no art. 49, por comerciantes atacadistas e varejistas, exceto as pessoas jurídicas a que se refere o art. 2º da Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996. (BRASIL, 2003)

Em seguida, é necessário que se realize a busca da classificação NCM na tabela TIPI (RECEITA FEDERAL, 2017):

NCM	DESCRIÇÃO	ALÍQUOTA (%)
22.01	Águas, incluindo as águas minerais, naturais ou artificiais, e as águas gaseificadas, não adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes nem aromatizadas; gelo e neve.	
2201.10.00	- Águas minerais e águas gaseificadas	2,6
	Ex 01 - Águas minerais naturais comercializadas em recipientes com capacidade nominal inferior a 10 (dez) litros	NT
	Ex 02 - Águas minerais naturais comercializadas em recipientes com capacidade nominal igual ou superior a 10 (dez) litros	NT
2201.90.00	- Outros	NT
22.02	Águas, incluindo as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas e outras bebidas não alcoólicas, exceto sucos (sumos) de fruta ou de produtos hortícolas da posição 20.09.	
2202.10.00	- Águas, incluindo as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas	2,6
	Ex 01 - Refrescos	2,6
2202.9	- Outras:	
2202.91.00	-- Cerveja sem álcool	3,9
2202.99.00	-- Outras	2,6
	Ex 01 - Bebidas alimentares à base de soja ou de leite e cacau	0
	Ex 02 - Néctares de frutas	0
	Ex 03 - Alimentos para praticantes de atividade física nos termos da Resolução RDC nº 18, de 27 de abril de 2010, da Agência Nacional de Vigilância Sanitária, do Ministério da Saúde: repositores hidroeletrólíticos e outros	2,6

Fonte: Tabela de Incidência do Imposto sobre produtos industrializados.

Neste momento é imprescindível que seja analisado dentro das notas fiscais os produtos que são vendidos pela empresa e se enquadram no conceito de produtos monofásicos. A partir da informação do faturamento auferido pela empresa na venda dos produtos monofásicos, estes deverão ser destacados no momento da declaração, justamente para que não sejam computados como base de cálculo para a incidência da alíquota do Anexo correspondente ao Simples Nacional.

Por fim, diante da demonstração dos produtos que não devem computar o valor da Guia de Recolhimento do DAS, é necessário que seja realizada a informação do valor

total de venda desses produtos do mês competente para que seja apartada do total de faturamento tributável.

Atividade: Revenda de mercadorias, exceto para o exterior - Sem substituição tributária/tributação monofásica/antecipação com encerramento de tributação (o substituto tributário do ICMS deve utilizar essa opção)

▼ Revenda de mercadorias, exceto para o exterior > Com substituição tributária/tributação monofásica/antecipação com encerramento de tributação (o substituto tributário do ICMS deve utilizar essa opção)

Receita (R\$)	Antecipação com Encerramento de Tributação, Exigibilidade Suspensa, Imunidade, Isenção/Redução, Isenção/Redução Cesta Básica, Lançamento de Ofício, Substituição Tributária, Tributação Monofásica					
	COFINS	CSLL	ICMS	INSS/CPP	IRPJ	PIS
8.486,48	▼	▼	Substituição Tributária ▼	▼	▼	▼
Receita (R\$)	Antecipação com Encerramento de Tributação, Exigibilidade Suspensa, Imunidade, Isenção/Redução, Isenção/Redução Cesta Básica, Lançamento de Ofício, Substituição Tributária, Tributação Monofásica					
	COFINS	CSLL	ICMS	INSS/CPP	IRPJ	PIS
26.474,19	Tributação M ▼	▼	Substituição Tributária ▼	▼	▼	Tributação M ▼
Receita (R\$)	Antecipação com Encerramento de Tributação, Exigibilidade Suspensa, Imunidade, Isenção/Redução, Isenção/Redução Cesta Básica, Lançamento de Ofício, Substituição Tributária, Tributação Monofásica					
	COFINS	CSLL	ICMS	INSS/CPP	IRPJ	PIS
67.447,17	Tributação M ▼	▼	▼	▼	▼	Tributação M ▼

Fonte: Simples Nacional 2018 PGDAS.

5.3 Impacto no valor do tributo a ser pago após a segregação das Receitas

Foram colhidos os faturamentos da Empresa nos últimos seis meses, portanto, incluindo a competência de abril de 2022 até setembro de 2022. Neste sentido, foram excluídos das receitas aqueles produtos que detêm a característica de PIS e COFINS monofásicos e, conseqüentemente, já tiveram o valor do tributo recolhido no início da cadeia.

Posteriormente, analisou-se dentro do Anexo do Simples Nacional, qual seria a porcentagem decotada relativa aos tributos destacados e, assim foi realizado o cálculo do valor a ser deduzido do total de tributo a pagar.

Por derradeiro, realizou-se o cálculo pelo próprio sistema do Simples Nacional para verificar quais valores deveria ser pago caso não houvesse tributação monofásica e, ao final, realizou-se a dedução.

Em análise à planilha de faturamento da Empresa observou-se que esta detinha em seus estoque e, conseqüentemente, em suas vendas, cinco tipos de produtos monofásicos, sendo eles:

Água mineral com ou sem gás, Refrigerante, tais como coca-cola, fanta laranja e Sprite Lemon. Em conformidade com a tabela supracitada, denota-se que os produtos detêm o NCM 2201. A receita dos produtos vendidos foram segregadas da venda dos produtos monofásicos

O cálculo adotado consistiu basicamente em realizar a projeção dos valores mensais da PGDAS, sempre respeitando a fórmula da RBT12, tendo como referência os seis meses em análise. Portanto, primeiramente analisou-se o valor de tributos relativos ao Faturamento sem a segregação das receitas, tabela n.1. Do valor emitido da guia única paga pagamento, deve-se realizar o cômputo do percentual que é destinado para os tributos do PIS e da COFINS. De acordo com a legislação, da repartição dos tributos da guia única, o PIS detém o percentual de 2,76%, ao passo que à COFINS é destinado o percentual de 12,74%. Tal repartição está adequada até a 5ª Faixa do Anexo I da tabela do Simples Nacional. Neste sentido, multiplicou-se cada faturamento mensal pelo percentual respectivo para verificar o valor monetário que deveria ser destinado aos tributos caso não existissem produtos com alíquota zero.

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	4,00%	-
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	7,30%	5.940,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	9,50%	13.860,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	10,70%	22.500,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	14,30%	87.300,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	19,00%	378.000,00

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos					
	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ICMS
1ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	41,50%	34,00%
2ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	41,50%	34,00%
3ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	42,00%	33,50%
4ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	42,00%	33,50%
5ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	42,00%	33,50%
6ª Faixa	13,50%	10,00%	28,27%	6,13%	42,10%	-

Fonte: Lei complementar 123/2006, Anexo I.

Após realizado este cômputo, passa-se a segregar as receitas, isto é, deduzir do valor da receita total, o valor da venda dos produtos monofásicos, tendo em vista que detém alíquota zero de PIS e COFINS. Valendo-se dos valores das receitas de produtos monofásicos, passa-se a calcular o valor da Guia única da PGDAS no tocante a estes e, posteriormente, realiza-se novamente a repartição do total da guia para o percentual elencado na tabela 2 supracitada. Neste sentido, encontra-se o valor que deve ser deduzido do cálculo do PIS e COFINS total, afim de se evitar o pagamento a maior destes tributos.

É o que se verá na tabela abaixo:

	Valor faturamento Total	Tributos sem segregação	Valor Cofins	Valor Pis
Abril	R\$ 223.919,40	R\$ 8.956,78	R\$ 1.141,09	R\$ 247,21
Mai	R\$ 124.733,00	R\$ 5.796,67	R\$ 738,50	R\$ 159,99
Junho	R\$ 114.797,00	R\$ 6.424,38	R\$ 818,47	R\$ 177,31
Julho	R\$ 151.356,40	R\$ 9.852,37	R\$ 1.255,19	R\$ 271,93
Agosto	R\$ 187.577,00	R\$ 13.591,13	R\$ 1.731,51	R\$ 375,12
Setembro	R\$ 225.647,00	R\$ 17.816,75	R\$ 2.269,85	R\$ 491,74
	R\$ 1.028.029,80	R\$ 62.438,08	R\$ 7.954,61	R\$ 1.723,30

Segregação de Receitas	Receita produtos monofásicos	Valor Cofins produtos monofásicos	Valor PIS Produtos monofásicos	Tributos com segregação	Impacto Tributário
R\$ 218.019,40	R\$ 5.900,00	R\$ 30,07	R\$ 6,51	R\$ 8.920,20	R\$ 36,58
R\$ 120.443,00	R\$ 4.290,00	R\$ 25,01	R\$ 5,42	R\$ 5.766,24	R\$ 30,43
R\$ 111.517,20	R\$ 3.279,80	R\$ 23,17	R\$ 5,02	R\$ 6.396,19	R\$ 28,19
R\$ 147.036,40	R\$ 4.320,00	R\$ 35,33	R\$ 7,65	R\$ 9.809,39	R\$ 42,98
R\$ 185.897,00	R\$ 1.680,00	R\$ 15,36	R\$ 3,33	R\$ 13.572,44	R\$ 18,69
R\$ 224.167,00	R\$ 1.480,00	R\$ 14,76	R\$ 3,20	R\$ 17.798,79	R\$ 17,96
R\$ 1.007.080,00	R\$ 20.949,80	R\$ 143,70	R\$ 31,13	R\$ 62.263,25	R\$ 174,83

Fonte: elaboração própria com base nos dados da pesquisa

Aplicando-se o valor do Anexo I (Comércio), com integração à primeira faixa de faturamento, percebe-se que a empresa detém uma economia no valor de somente R\$36,58 (trinta e seis reais e cinquenta e oito centavos) no mês de Abril. Com a aplicação da Segregação de Receitas, portanto, a Empresa passa a se beneficiar no semestre no importe de R\$ 174,83 (cento e setenta e quatro reais e oitenta e três centavos).

Além disso, denota-se que a Empresa pode requerer os valores pagos indevidos perante a Receita Federal dos último cinco anos de pagamento. Tal limitação de prazo se dá em virtude da prescrição tributária.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O planejamento tributário serve de subterfúgio lícito para que as empresas tenham êxito na redução da carga tributária a que estão sujeitas no Brasil. Este método eficaz de elisão fiscal demonstrou a importância da contratação de bons profissionais, como advogados, contadores e administradores para a aplicação deste mecanismo. O presente estudo permitiu a análise do impacto financeiro em uma empresa real com a quantidade de vendas hipotéticas do setor alimentício, mais especificamente uma sorveteria somente com o correto cadastramento de produtos e segregação de receitas.

No caso em apreço, o impacto financeiro não se mostrou tão significativo, uma vez que a empresa detém o percentual de vendas de produtos monofásicos representativo de uma parcela muito pequena, quando comparado ao fonte de receita principal do empreendimento: picolés e sorvetes. Neste sentido, um dos pilares da análise do planejamento tributário deve se voltar para o nicho de mercado da empresa estudada. Isto

porque, no caso, o impacto tributário relativo à correta segregação das receitas dos produtos detentores de alíquota zero no período de seis meses se mostrou ínfimo, ao se comparar com os possíveis valores de cobrança de consultorias tributárias especializadas.

Tal fenômeno não quer dizer que a empresa deva simplesmente ignorar o correto cadastramento dos produtos e sua consequente segregação. Pelo contrário, a contratação de uma consultoria tributária, aliada a uma ferramenta que determina o correto cadastramento de produtos e um escritório contábil que recebe tais informações e realiza a segregação é o suficiente para evitar o pagamento a maior de tributos por parte do empreendimento.

Neste sentido, alguns produtos, tais como: águas e refrigerantes que se enquadrarem no NCM proposto pela Lei n. 10.833/03 serão tributados em alíquota zero dos tributos de PIS e COFINS, uma vez que estes já foram recolhidos pela indústria no início da cadeia de fornecimento.

Portanto, a conclusão é de que as empresas, ainda que de pequeno porte, podem adquirir diversos benefícios advindos da aplicação do planejamento tributário. Com efeito, o valor despendido na contratação destes profissionais realizado pelo empresário deve ser sopesado na análise das despesas do empreendimento para que, a longo prazo, seja considerado como investimento. Isto porque, o pagamento de tributos subsistirá na vida da empresa ao longo de toda a sua existência e as possibilidades de economia dentro das margens da legislação devem ser aplicadas.

REFERÊNCIAS

ANTUNES, Leonardo. **Planejamento tributário: um estudo de caso do PIS e da COFINS apurados pela alíquota monofásica**. 2010. 75f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) – Curso de Ciências Contábeis, Centro Sócio Econômico, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010. Disponível em: <<http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis294087>>. Acesso em: 15 março 2022.

ARAÚJO, Elaine Cristina de. SANT’ANA, Fernando Henrique Silva. **Desenvolvimento de analista fiscal: (ICMS, IPI, ISS, PIS, PASEP, COFINS)**. 2ed. São Paulo: IOB SAGE, 2016.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**, 1988. Brasília: Senado Federal, Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro 2006**. Estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e dá outras providências. Brasília, Diário Oficial da União, dez. 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em 10 mar. 2022

BRASIL. **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm. Acesso em: 15 mar. 2022.

BRASIL. **Lei nº 10.147, de 21 de dezembro 2000**. Dispõe sobre a incidência da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/Pasep, e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, nas operações de venda dos produtos que especifica. Brasília, Diário Oficial da União, dez. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L10147.htm>. Acesso em: 14 mar 2022.

BRASIL. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro 2003**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Brasília, Diário Oficial da União, dez. 2003a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 10 mar. 2022.

BRASIL. **Lei nº 10.485, de 29 de dezembro 2003**. Dispõe sobre a incidência das contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do

Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), nas hipóteses que menciona, e dá outras providências. Brasília, Diário Oficial da União, dez. 2003b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10485.htm>. Acesso em: 16 mar. 2022.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 574.706**. Relator Ministra Carmen Lúcia, DF, 20 set. 2021. Diário de Justiça Eletrônico. Disponível em: <Supremo Tribunal Federal (stf.jus.br)> Acesso em: 22/11/2022

BULHÕES, Ronaldo. HOFER, Elza. SONTAG, Anderson. Planejamento Tributário: Um Estudo Aplicado a uma Empresa Paranaense. **Revista Inovação, Projetos e Tecnologias**, 2015-12-01, Vol.3 (2), p.211-225.

CREPALDI, Silvio. **Planejamento Tributário: teoria e prática**. 3ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

FERREIRA, Luiz Felipe. HASKEL, Ana Paula. Controles internos e a sua eficiência ou ineficiência no processo tributário aplicado ao setor varejista de cosméticos e perfumaria: um estudo teórico empírico. **Revista brasileira de administração científica**, 2020-08-24, Vol.11 (4).

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1999.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.

HOFSTAETTER, Patrícia. **Planejamento tributário aplicado a empresa de comércio varejista de produtos farmacêuticos**. 2014. 69f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) – Centro Universitário UNIVATES, Lajeado, 2014. Disponível em: <<https://www.univates.br/bdu/handle/10737/767>>. Acesso em: 05 jun. 2016

MAIA, Ariana Canesso. OLIVEIRA, Deusélia Gomes Leal. OSHIRO, Jackson Luis. Análise da não segregação de receitas em relação a incidência monofásica do Pis/Cofins de uma empresa no setor de auto peças e o impacto no recolhimento dos tributos. **IX Congresso Brasileiro de Engenharia de Produção**, 2019.

MANEIRA, Eduardo. Considerações sobre o art. 166 do CTN e a não-cumulatividade das Contribuições ao PIS e à Cofins. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Oliveira Rocha, n.124, jan. 2006.

MENGARDO, Bárbara. BONFATI, Cristiane. **STJ proíbe a tomada de créditos de PIS/Cofins em operações no regime monofásico.** Disponível em <STJ proíbe a tomada de créditos de PIS/Cofins em operações no regime monofásico (jota.info)>. Acesso em: 19/12/2022.

MERCADO, Marília Weber. PANICHI, Lauro Mazzini. **Planejamento tributário nas microempresas e empresas de pequeno porte enquadradas no simples nacional: uma análise do efeito da não segregação das suas receitas em relação ao Pis e à Cofins.** Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2017. Disponível em: <<https://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/174516>>. Acesso em: 17/01/2022.

OLIVEIRA, Ana Paula. ROMANEK, Vanessa. Estudo de caso referente à tributação de uma farmácia optante pelo regime tributário do Simples Nacional. **IV Encontro de Iniciação Científica e IV Mostra de Pós-Graduação do vale do Ivaí**, p. 36-42, 2021.

PEREIRA, Ricardo Rezende. Tributação do Pis e Cofins monofásico em uma Autopeças no Simples Nacional. RCBSSP – Revisa Científica n. 2, Vol. 1. Agosto a dezembro 2020.

SANTOS, Charles Henrique Gonçalves. **Uma proposta de modelagem ontológica para a NCM nomenclatura comum do Mercosul.** 2011. vi, 120 f., il. Dissertação (Mestrado em Sistemas Mecatrônicos)-Universidade de Brasília, Brasília, 2011

RECEITA FEDERAL. [Site institucional]. **TIPI (Tabela de Incidência do Imposto sobre produtos industrializados).** Disponível em: <Tipi (Tabela de incidência do Imposto sobre produtos industrializados) — Português (Brasil) (www.gov.br)> Acesso em: 02/11/2022

RECEITA FEDERAL. [Site institucional]. **NCM.** Disponível em: < NCM — Português (Brasil) (www.gov.br)> Acesso em: 02/11/2022

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário.** 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

SANTOS, Edno. **Administração financeira de micro, pequenas e médias empresas.** São Paulo: Atlas, 2001.

SILVA, Hygor Gomes da Silva. **Planejamento Tributário: um estudo do Regime Monofásico do PIS e da COFINS sobre bebidas alcoólicas, nos estabelecimentos varejistas.** Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Pontifícia Universidade Católica de Goiás, 2020. Disponível em: <<https://repositorio.pucgoias.edu.br/jspui/bitstream/123456789/1323/1/Hygor%20%20TCC2%20%20-%2011%2012%202020%20-%20Com%20Corre%20a7%20b5es%20da%20Banca.pdf>>. Acesso em: 17/01/2022.

SOUZA, Alane. Aspectos da tributação monofásica ou alíquota reduzida a zero em PIS e COFINS no cálculo para Simples Nacional. 2011. 52f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Curso de Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade – DECON, Centro de Ciências Sociais Aplicadas – CCSA, Universidade Federal da Paraíba – UEPB, Campina Grande, 2011. Disponível em: <<http://dspace.bc.uepb.edu.br/jspui/bitstream/123456789/1392/1/PDF%20-%20Alane%20Coutinho%20de%20Sousa.pdf>>. Acesso em: 15 de março de 2022.