

INDÚSTRIAS MICROERVEJEIRAS E A POSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO PELO SIMPLES NACIONAL: AS MUDANÇAS TRAZIDAS PELA LEI COMPLEMENTAR N.º 155/2016

Rafael Klaus Krummenauer¹

Paulo Eduardo Rosselli Wünsch²

RESUMO

O presente artigo tem por objetivo estudar a possibilidade de utilização do tratamento tributário diferenciado, simplificado e favorecido denominado Simples Nacional pelas indústrias microcervejeiras. O estudo tem relevância na medida em que essa possibilidade decorre da quebra de uma vedação legal antes existente para adesão ao Simples Nacional por parte das empresas deste setor. A introdução ao assunto se dá pela análise das principais opções tributárias disponíveis no sistema tributário nacional, descrevendo os regimes do lucro real, lucro presumido e Simples Nacional. Depois da introdução aos regimes tributários, o estudo busca demonstrar de forma específica como ocorre a tributação da fabricação de cervejas e chopes em cada opção, fazendo um comparativo entre eles. A pesquisa realizada buscou confirmar as aparentes vantagens tributárias. Assim, através da análise descritiva de duas empresas situadas nas cidades de Gramado e Canela, no Rio Grande do Sul, verificou que a empresa que pode optar pelo regime diferenciado e favorecido do Simples Nacional paga menos impostos. Além disso, evidentemente o sistema do Simples Nacional se mostra menos burocrático, na medida em que os impostos se calculam a partir de uma única alíquota e o recolhimento se dá por apenas um documento de arrecadação.

Palavras-chave: regime tributário, lucro real, lucro presumido, Simples Nacional, microcervejarias, tributação.

ABSTRACT

This article's objective is to assess the possibility of micro brewerie companies use the differentiated, simplified and favored tax regime called National Simple. This study is relevant due to a recent change to a law that used to prevent companies from this industry to choose the National Simple as an option. This subject's introduction is possible by analyzing the main tax options available in the national tax system and describing the real profit tax regime, the conceited profit tax regime and the national simple tax regime. After the introduction to this taxation option, this study aims to show, in detailed explanation how this taxation option works for the production of beer and draft beer under each tax option and by comparing them. This study

¹ Acadêmico do Curso de Ciências Contábeis das Faculdades Integradas de Taquara - FACCAT. Taquara/RS E-mail: rafaelkrummenauer@badermann.com.br

² Professor orientador das Faculdades Integradas de Taquara - FACCAT. Taquara/RS. E-mail: paulo.wunsch@gmail.com.br

intended to confirm all supposed tax advantages. Thus, by an analytical assessment of 2 companies located in Gramado and Canela, in the state of Rio Grande do Sul, it was possible to conclude that companies who choose for the National Simple tax regime ultimately pay less taxes. Moreover, it's obvious that National Simple tax is less complicated given it's paid based on one rate only and the payment is processed by filing only one tax document.

Keywords: *tax regime, real profit, concealed profit, nacional simple, Micro Brewerie, taxation.*

1 INTRODUÇÃO

A atividade empresarial, de maneira geral, está sujeita a incidência de tributos, que são determinados pela Constituição Federal e disciplinados pelas leis e normas jurídicas, tal como a Lei 5.172 de 1966, denominada de Código Tributário Nacional.

Todos os tributos devem seguir um regime jurídico com relação a sua aplicação. Em cada regime jurídico há um grupo de normas que devem ser observadas, sendo que, como em qualquer área do direito, existe sempre um regime ordinário, ou geral, mas há também os regimes especiais (MACHADO, 2005).

Com relação ao regime geral, a principal diferença está na determinação das alíquotas e da base de cálculo dos impostos de renda e da contribuição social, que pode ser através do sistema do lucro presumido ou do lucro real.

Ocorre que no Brasil também existe um regime especial de tributação, denominado de Simples Nacional. O Simples Nacional é regulamentado pela Lei Complementar 123 de 2006. Os optantes deste regime podem recolher todos os tributos federais, estaduais e municipais, a partir de uma única guia de arrecadação.

Nem todas as microempresas e empresas de pequeno porte podem optar pela adoção do Simples Nacional. As vedações estão elencadas no artigo 17 da Lei Complementar 123. Até o final de 2016, as pequenas indústrias com atividade na produção ou venda de bebidas alcoólicas estavam no elenco das atividades vedadas.

No entanto, a partir da Lei Complementar 155 de 2016, essa vedação foi excluída, sendo que desde 2018, as indústrias microcervejeiras podem optar pela adoção do regime do Simples Nacional.

Essa mudança decorreu de grande luta do setor e alimenta a discussão com relação a simplificação do sistema tributário nacional. Assim, o estudo das mudanças neste setor se mostra relevante.

Neste sentido, este estudo busca verificar as diferenças entre os regimes, bem como junto as empresas comprovar se a utilização do regime simplificado representa realmente alguma vantagem.

Para atingir os objetivos propostos neste estudo, realizou-se pesquisa em forma de questionário junto aos representantes das empresas do setor identificadas nas cidades de Gramado, Canela e Nova Petrópolis, analisando-se os resultados a partir das respostas obtidas.

Portanto, neste artigo, além do embasamento teórico, serão apresentados os procedimentos metodológicos utilizados na pesquisa, a apresentação da análise dos dados, dos resultados e as considerações finais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TÉORICA

2.1 Contabilidade tributária

A função da contabilidade é registrar todos os acontecimentos da vida da pessoa jurídica que tenham algum significado econômico, permitindo que o patrimônio da entidade seja devidamente apurado e demonstrado a qualquer momento (OLIVEIRA, 2008).

O conjunto de registros, conforme explica Oliveira (2008), destina-se a dar informações relativas ao patrimônio da pessoa jurídica e as mudanças nele ocorridas, tendo como destinatários os dirigentes e sócios da pessoa jurídica, mas também e principalmente as Fazendas Públicas, credoras efetivas ou potenciais de créditos tributários.

Importante referir que os informes contábeis também são destinados aos terceiros que de alguma forma possuam algum interesse direto ou indireto relacionado a pessoa jurídica. Assim, além dos sócios e dirigentes das entidades, também podem utilizar as informações contábeis os credores de forma geral, como fornecedores e bancos; órgãos do governo, no sentido de conhecer o desempenho

da empresa; bem como clientes, estudantes, agências de notas de crédito e de classificação de risco etc. (DANTAS, 2015).

A contabilidade sempre foi muito ligada aos limites e critérios fiscais, pois toda e qualquer organização precisa saber lidar com a questão dos tributos, independentemente da opção tributária (IUDÍCIBUS, 2010).

Especificamente este é o enfoque da contabilidade tributária, que tem a responsabilidade dos registros das provisões relativas aos tributos a recolher, em obediências aos princípios fundamentais de contabilidade e às regras fiscais, prestando orientações adequadas aos setores da organização para que ocorra um adequado planejamento fiscal (LUZ, 2014).

2.1.1 Opções tributárias

A eficácia da gestão tributária vai depender da opção tributária em que se enquadra a empresa. Bazzi (2015, p. 22) explica que:

Gestão tributária é uma área de especialização contábil-administrativa que tem como objetivo principal estudar a teoria contábil, aplicando-a de acordo com princípios e normas da legislação tributária.

No Brasil, os principais regimes tributários são o lucro real, lucro presumido e o Simples Nacional. O artigo 44 do CTN – Código Tributário Nacional –, ao disciplinar o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, dispôs sobre as duas primeiras formas de tributação, referindo que “a base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.” (BRASIL, 1966). O Simples Nacional foi instituído a partir do artigo 12 da Lei Complementar de n.º 123 de 2006.

A questão é explicada por Andrade Filho (2014, p. 34) da seguinte maneira: “A base de cálculo é a medida do fato gerador, de modo que, em ambos os casos, o fato imponible é a obtenção de renda e de lucro, cuja expressão é dada, em cada caso, por um complexo de normas”.

Esse ambiente de múltiplas alternativas fiscais, resultado da nossa desorganização, ineficiência e incoerência tributária, faz com que as pessoas jurídicas demandem a busca de posições fiscais mais vantajosas a partir da análise de aplicação de um ou de outro regime de tributação (MAMEDE, 2015).

2.1.1.1 Lucro real

O lucro real é o regime geral de tributação, porque todas as pessoas jurídicas podem optar por ele. Para algumas empresas, por conta do faturamento ou da atividade, ele é obrigatório. Essa é a exegese do artigo 246 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999.

Nesta opção, os impostos incidem sobre o lucro obtido no negócio. De acordo com o que dispõe o artigo 247 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR) de 1999, “lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por lei”.

Portanto, para se chegar ao lucro real é necessária a determinação do lucro líquido, que de acordo com o artigo 248 do RIR/99 é a “soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais, e das participações”, o que deve ser “determinado com observância dos preceitos da lei comercial”.

Em complementação, explica Andrade Filho (2014, p. 27) que ao lucro líquido devem ser feitos seguintes ajustes:

[...] positivos (adições) e negativos (exclusões ou compensações) segundo a qualificação que é dada por um vasto conjunto de normas jurídicas que estabelecem critérios gerais relativos: (a) à dedutibilidade de despesas, custos e perdas em geral; (b) à retirada de certos acréscimos patrimoniais do campo de incidência do imposto; e (c) a imputação temporal de cifras positivas e negativas.

Não existem limites para as adições que integram a base de cálculo do imposto de renda. Essas adições, descritas no artigo 249, do Regulamento do Imposto de Renda, vão se encontrar na parte A do livro de apuração do lucro real - LALUR.

Já os ajustes negativos, são definidos pelo artigo 250 do RIR/99. São as chamadas exclusões realizadas na parte B do livro de apuração do lucro real. O tema é detalhado pela IN RFB n.º 1.700/2017, que em seu artigo 63 explica que poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração:

I - os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação do IRPJ ou da CSLL e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração; e

II - os resultados, os rendimentos, as receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com essa mesma legislação, não sejam computados no lucro real ou no resultado ajustado.

Parágrafo único. O Anexo II apresenta uma lista não exaustiva das exclusões do lucro líquido do período de apuração, para fins de determinação do lucro real e do resultado ajustado.

Cabe referir, como ressalta Santos (2018, p. 79) que “a referida IN igualmente como aconteceu com a adições anteriormente comentadas, inovou ao apresentar uma lista (não exaustiva) das exclusões ao lucro líquido”.

Os prejuízos anteriores podem ser compensados até o limite de 30% do lucro líquido ajustados pelas adições e exclusões, desde que controlado no LALUR, conforme dispõe o inciso III do referido artigo 250.

Deve se observar, conforme explica Higuchi (2007, p. 25) a forma de apuração do lucro real, havendo diferenças entre apuração trimestral e anual:

No lucro real trimestral, o lucro do trimestre anterior não pode ser compensado com o prejuízo fiscal dos trimestres seguintes, ainda que dentro do mesmo ano-calendário. O prejuízo fiscal de um trimestre só poderá reduzir até o limite de 30% do lucro real dos trimestres seguintes.

No lucro real anual, a empresa poderá compensar integralmente os prejuízos com lucros apurados dentro do mesmo ano calendário. Assim, o lucro de janeiro poderá ser compensado com o prejuízo de fevereiro ou dezembro e o lucro de março poderá ser compensado com o prejuízo de qualquer mês.

Resumindo, portanto, o lucro real ou tributável, é encontrado pela aplicação dos ajustes realizados na apuração do resultado do exercício, segundo o que autoriza a legislação tributária (HASSER, 2017).

2.1.1.2 Lucro presumido

A apuração dos impostos pelo lucro presumido ocorre de maneira mais simples se comparada ao lucro real. No entanto, só pode optar pelo lucro presumido as empresas que não estão obrigados ao regime do lucro real (§3º, artigo 516, RIR).

O lucro presumido é sempre uma opção. Andrade Filho (2014, p. 891) ensina que “o contribuinte, nos casos em que a lei faculta o seu acesso a esse regime, pode ingressar a qualquer momento e pode sair se desejar ou se for obrigado”.

Para opção a esse regime, por exemplo, a pessoa jurídica não pode ter receita bruta total no ano calendário anterior superior a R\$78.000.000,00, o que está estipulado pelo artigo 13 da Lei 9.718/98.

A manifestação pela opção ao regime ocorre com o pagamento da primeira ou única quota de imposto devido ao primeiro período de apuração. Exercida a opção, a lei considerada que este será o regime de tributação definitivo em relação a todo ano-calendário, não havendo o direito de retratação – artigo 13, §1º, da Lei 9.718/98.

De forma geral, o lucro tributável leva como base um percentual sobre o faturamento. As regras estão estipuladas nos artigos 516 a 528 do Regulamento do Imposto de Renda.

O lucro presumido utiliza como base de cálculo dos impostos e do adicional o resultado da aplicação dos percentuais de presunção de lucro relativos a cada atividade. Os percentuais são estabelecidos em lei e aplicados sobre o faturamento e sobre outras receitas, formando a base de cálculo. Eles variam de 1,6% até 32%, de acordo com a atividade desenvolvida. Sobre essa base de cálculo são aplicados o percentual relativo ao imposto de renda e a contribuição social (LUZ, 2014).

2.1.1.3 Simples Nacional

O Simples nacional foi instituído pela Lei 9.137/96, que tinha como objetivo regular, em conformidade com o artigo 179 da Constituição Federal, o tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, aplicável às microempresas e empresas de pequeno porte.

A referida lei conceituou as microempresas e empresas de pequeno porte apenas pelo limite da receita bruta auferida no ano-calendário. Na época a microempresa era a pessoa jurídica que aferisse receita bruta igual ou inferior a R\$120.000,00 no ano. Já empresa de pequeno porte aquelas que estivessem no patamar entre R\$120.000,00 e R\$1.200.000,00 (PEIXOTO, 2010).

Com o passar dos anos algumas mudanças legislativas aconteceram, principalmente com relação ao limite da receita bruta, como ocorreu a partir da Lei 9.841/99.

Atualmente o Simples Nacional é regido pela Lei Complementar de n.º 123/2006, estando os patamares de receita bruta fixados no limite de R\$360.000,00, para as microempresas, e entre R\$360.000,00 e R\$4.800.000,00, para as empresas de pequeno porte – artigo 3º, incisos I e II.

As empresas que podem optar pelo Simples Nacional recolhem todos os tributos municipais, estaduais e federais de forma unificada. Conforme dispõe o artigo 13 da Lei Complementar de n.º 123/2006, o recolhimento mensal mediante documento único de arrecadação implica o pagamento dos seguintes impostos e contribuições:

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

- I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ;
- II - Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;
- III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;
- IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;
- V - Contribuição para o PIS/Pasep, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;
- VI - Contribuição Patronal Previdenciária - CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços referidas no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar;
- VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;
- VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.

O valor devido é determinado pela aplicação das alíquotas sobre a receita bruta total mensal auferida ou recebida, de acordo com a opção realizada pelo contribuinte. As alíquotas são determinadas pela soma da receita bruta dos 12 (doze) meses anteriores ao período de apuração (SANTOS, 2018).

Para optar pelo Simples Nacional, além de precisar respeitar o limite de receita, a pessoa jurídica não pode estar elencada na lista de vedações estipulada pelo artigo 17 da LC 123/2006.

Portanto, diversas são as vantagens nesse regime favorecido, logicamente a principal delas está relacionada a facilidade no cálculo dos tributos e contribuições devidas em todas as esferas do governo. Além disso, a escrituração contábil e fiscal mais simples, multas menores no caso de falta de entrega de declarações, menos

burocracia para abertura e fechamento de empresas, programas livres que permitem o preenchimento automático de guias para pagamento (EJCHEL, 2018).

2.2 Tributação

2.2.1 Comparação entre os regimes de tributação

Pretende-se apresentar a forma de tributação da atividade específica de fabricação de cerveja e chopes, classificada segundo o IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, pelo CNAE – Classificação Nacional de Atividades Econômicas – 1113-5/02.

Os produtos levados em consideração serão as cervejas e chopes especiais, classificados pela descrição NCM – Nomenclatura comum do Mercosul – n.º 2203.00.00. Além disso, o estudo leva em consideração apenas a operação interna no Estado do Rio Grande do Sul.

Para se comparar os regimes de tributação, o estudo propõe a análise do faturamento simulado de um mês da atividade de venda de cervejas e chopes, industrializados pelo contribuinte e comercializados dentro do território do Rio Grande do Sul.

O valor projetado da receita bruta mensal será de R\$400.000,00, levando em consideração os limites máximos da 5ª e 6ª faixa de faturamento especificadas para o Simples Nacional.

O cálculo nas duas últimas faixas se mostra relevante, pois na última delas existe a obrigação de pagamento de ICMS por fora, pois a lei que aumentou a receita bruta para enquadramento no Simples Nacional de R\$3.600.000,00, para R\$4.800.000,00, também estipulou o pagamento separado de ICMS nesta última faixa, conforme explica o artigo 13-A da Lei Complementar 123/2006.

A simulação propõe a entrada de compras de R\$100.000,00, com créditos de ICMS, PIS e COFINS, aproximando-se da informação obtida junto a empresa pesquisada de que o custo do produto vendido gira em torno de 25%.

No lucro real foram utilizadas despesas dedutíveis de 60%, tendo como base o faturamento, conforme informação obtida durante a pesquisa em uma das empresas que fazia a opção pelo regime do lucro real.

Importante dizer que esse percentual se aproxima do percentual deduzido pela empresa AMBEV S.A., levando em consideração a soma das despesas e receitas operacionais com o resultado financeiro (ECONOINFO, 2018).

Cabe referir que para se chegar a alíquota efetiva no Simples Nacional é necessário seguir a orientação disposta no artigo 21, II, da CGSN n.º 140/2018, ou seja, multiplicar a receita bruta acumulada nos 12 meses anteriores a apuração pela alíquota nominal, menos a parcela a deduzir, dividido novamente pela receita bruta acumulada.

Com relação a carga tributária de cada regime, verifica-se que a tributação que abrange todos os tributos pelo Simples Nacional se mostra extremamente vantajosa, sendo a carga tributária total de 12% e 28,75%, enquanto nos demais regimes fica entre 37 e 40%.

Quadro 1 – Comparação entre os regimes

COMPOSIÇÃO DO RESULTADO	%	REGIMES TRIBUTÁRIOS						
		REAL	PRESUMIDO	SIMPLES NACIONAL				
				COMPOSIÇÃO	%	5ª FAIXA	%	6ª FAIXA
RECEITA OPERACIONAL BRUTA	100,00%	R\$400.000	R\$400.000	FATURAMENTO	100,00%	R\$400.000	100,00%	R\$400.000
DEDUÇÕES	37,35%	-R\$149.416	-R\$151.000	DEDUÇÕES	12,00%	R\$48.000	28,75%	R\$115.000
ICMS	25,00%	R\$100.000	R\$100.000	ICMS	0,00%	R\$0	25,00%	R\$100.000
Crédito de ICMS	25,00%	-R\$25.000	-R\$25.000	Crédito de ICMS	0,00%	R\$0	25,00%	-R\$25.000
IPI	6,00%	R\$24.000	R\$24.000	Alíquota	12,00%	R\$48.000	10,00%	R\$40.000
PIS	2,32%	R\$9.280	R\$9.280					
Crédito de PIS	0,38%	-R\$304	R\$0					
COFINS	10,68%	R\$42.720	R\$42.720	Acumulado		R\$3.200.000		R\$3.600.000
Crédito COFINS	1,60%	-R\$1.280	R\$0					
RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA		R\$250.584	R\$249.000					
CUSTOS OPERACIONAIS		-R\$100.000	-R\$100.000					
Custos dos Produtos Vendidos - CPV	25,00%	R\$100.000	R\$100.000					
RESULTADO OPERACIONAL BRUTO		R\$150.584	R\$149.000					
DESPESAS OPERACIONAIS	60,00%	-R\$240.000	-R\$240.000					
RESULTADO ANTES DO IRPJ E CSLL		-R\$89.416	-R\$91.000					
Provisão IRPJ	15,00%	R\$0	-R\$4.800					
Adicional do IRPJ	10,00%	R\$0	-R\$1.200					
Provisão CSLL	9,00%	R\$0	-R\$4.320					
RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO		-R\$89.416	-R\$101.320					
CARGA TRIBUTÁRIA								
TOTAL DE TRIBUTOS	37,35%	R\$149.416	R\$161.320			R\$48.000		R\$115.000
%		37,35%	40,33%	%		12,00%		28,75%

Fonte: Desenvolvido pelo acadêmico (2018).

2.2.2 A tributação pelo lucro real

O lucro real pode ser apurado por períodos trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro, conforme dispõe o artigo 1^a, da Lei 9.430/96.

Neste caso a alíquota de imposto de renda será de 15% sobre o lucro real, sujeita ao adicional de 10% nas parcelas que excederem o valor resultante da multiplicação de R\$20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, a teor do que dispõe o artigo 3^o da Lei 9.249/95.

Já a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL – será calculada com base na alíquota de 9%, de acordo com o artigo 3^o da Lei 7.689/88.

O lucro real também pode ser apurado por períodos anuais, caso em que o contribuinte fará o pagamento mensal do imposto, que será determinado sobre base de cálculo estimada, ou com base no lucro real acumulado mensal. A fundamentação legal desta opção está no artigo 2^o, Lei 9.430/96.

A alíquota de imposto de renda calculada com base na receita bruta estimada calcula-se a partir da presunção de um lucro real de 8% sobre a receita bruta, deduzida das devoluções, vendas canceladas e descontos incondicionais concedidos, aplicando a alíquota de 15% de IRPJ. Já no imposto de renda calculado com base no lucro real acumulado aplica-se a alíquota de 15%. Nos dois casos, também pode existir o adicional de 10%, como na apuração trimestral. Esta opção tem como base legal os artigos 3^o e 15 da Lei 9.249/95.

Da mesma forma, quando da apuração mensal, a alíquota da CSLL poderá ser calculada sobre a estimativa mensal, presumindo-se 12% de lucro real e aplicando-se a alíquota de 9%; ou sobre estimativa mensal calculada com base no lucro real acumulado, alíquota de 9%, sendo a base legal o artigo 20, da Lei 9.249/95, e o artigo 28, da Lei 9.430/96.

No lucro real as pessoas jurídicas também estão sujeitas a contribuição para o PIS/PASEP (Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público) e da COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social) sobre o regime de apuração não cumulativa.

As alíquotas aplicam-se sobre a receita decorrente da venda de produtos e variam de acordo com a operação. Pela regra geral a alíquota sobre as receitas de

venda de produtos é de 2,32%, PIS; e 10,68%, COFINS; conforme artigo 17, Decreto 8.442/2015.

No entanto, por exemplo, na venda de produtos para pessoa jurídica varejista, ou para o consumidor final, as alíquotas já são diferentes, sendo de 1,86%, PIS; 8,54%, COFINS, com base no artigo 20, do decreto antes citado.

Os créditos de PIS/Pasep e da COFINS estão limitados as alíquotas de 0,38% em relação ao PIS; e de 1,60% em relação à COFINS, conforme estipulado a partir do artigo 24 do Decreto já citado.

O IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, incide sobre o total da operação a alíquota de 6%, conforme artigo 37, anexo 4, do Decreto 8.442/2015.

Por fim, o ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços – pela alíquota de 25% a incidir sobre o total da operação, como dispõe o artigo 12, II, 'a', da Lei do Estado do Rio Grande do Sul n.º 8.820/89.

2.2.3 Tributação pelo lucro presumido

Na opção pelo lucro presumido a apuração do IRPJ e da CSLL ocorre de forma trimestral.

Para cálculo do IRPJ presume-se um lucro de 8% sobre a receita bruta, deduzida das devoluções, vendas canceladas e descontos incondicionais concedidos, sendo que sobre essa base aplica-se a alíquota de 15%. Além disso, também existe a alíquota adicional de 10%, que se aplica sobre a parcela do lucro presumido que exceder o limite de R\$ 60.000,000 no trimestre. A base legal são os artigos 3º e 15 da Lei 9.249/95.

Cabe frisar que após a edição da Lei 12.973/14 o conceito de receita bruta abrange muito além do que apenas vendas ou serviços prestados. A referida lei diz que na receita bruta devem ser consideradas outras formas de resultados, que poderão ser acrescentados ou não na base de cálculo para presunção do lucro.

Já na CSLL a base de cálculo resulta da aplicação de 12% sobre a receita bruta, aplicando-se a alíquota de 9% para se chegar ao valor do tributo, conforme estipulam os artigos 20 da Lei 9.249/95 e 28 da Lei 9.430/96.

As alíquotas de PIS e COFINS são as mesmas aplicadas ao regime do lucro real, sendo que a diferença decorre do regime de cumulatividade. Assim, pela regra

geral aplica-se 2,32%, PIS; e 10,68%, COFINS. Na venda para pessoa jurídica varejista, ou para o consumidor final, as alíquotas são de 1,86%, PIS; 8,54%, COFINS. A base legal são os artigos 17 e 20, do Decreto 8.442/2015.

O IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, incide sobre o total da operação a alíquota de 6%, conforme artigo 37 do Decreto 8.442/2015.

Também como no lucro real, o ICMS é calculado pela alíquota de 25% a incidir sobre o total da operação, como dispõe o artigo 12, II, 'a', da Lei do Estado do Rio Grande do Sul n.º 8.820/89.

2.2.4 Tributação pelo Simples Nacional

No Simples Nacional um único recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, implica o pagamento de IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS/Pasep, Contribuição Patronal Previdenciária, ICMS e ISS, conforme descreve o artigo 4º da Resolução CGSN (Comitê Gestor do Simples Nacional) n.º 140/2018.

A base de cálculo para apuração do montante devido pelo contribuinte optante pelo Simples Nacional será a receita bruta total mensal auferida (regime de competência) ou recebida (regime de caixa), conforme opção feita pelo contribuinte – artigo 16, também da Resolução do CGSN.

A alíquota a ser aplicada será estipulada de acordo com o faturamento da empresa. Para a atividade de venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte, conforme dispõe o artigo 25, §1º, II, da Resolução, as alíquotas estão descritas no anexo II e são as seguintes:

Quadro 2 – Alíquotas nominais aplicadas conforme receita bruta

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota Nominal	Valor a Deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	4,50%	-
2ª Faixa	De 180.000,00 a 360.000,00	7,80%	5.940,00
3ª Faixa	De 360.000,00 a 720.000,00	10,00%	13.860,00
4ª Faixa	De 720.000,00 a 1.800.000,00	11,20%	22.500,00
5ª Faixa	De 1.800.000,00 a 3.600.000,00	14,70%	85.500,00
6ª Faixa	De 3.600.000,00 a 4.800.000,00	30,00%	720.000,00

Fonte: Anexo II da Resolução CGSN n.º 140/2018 (2018).

O cálculo do valor devido deverá ser efetuado por meio de declaração gerada pelo Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional, disponível no Portal do Simples Nacional na Internet, conforme prevê o artigo 38 da Resolução CGSN n.º 140/2018.

Além disso, no próprio anexo já existe a especificação do percentual de repartição dos tributos entre os entes federativos, sendo eles os seguintes:

Quadro 3 – Percentual de Repartição dos Tributos

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos						
	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pas ep	CPP	IPI	ICMS
1ª Faixa	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32,00%
2ª Faixa	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32,00%
3ª Faixa	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32,00%
4ª Faixa	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32,00%
5ª Faixa	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32,00%
6ª Faixa	8,50%	7,50%	20,96%	4,54%	23,50%	35,00%	-

Fonte: Anexo II da Resolução CGSN n.º 140/2018 (2018).

Deve se atentar ao fato de que na última faixa de tributação não existe repartição de ICMS, pois o recolhimento pelo Simples Nacional não exclui a responsabilidade pelo pagamento deste tributo, que deve ser calculada por fora, conforme prevê o artigo 5º, XII, 'i', da Resolução CGSN n.º 140/2018.

3 METODOLOGIA

3.1 Tipo de pesquisa

Este estudo foi realizado através de pesquisa bibliográfica, exploratória, descritiva, qualitativa e quantitativa.

A pesquisa bibliográfica foi necessária para dar fundamentação teórica ao trabalho e para identificar o estágio atual do conhecimento referente ao tema (GIL, 2016).

A realização da pesquisa exploratório descritiva tem por objeto proporcionar conhecimento sobre a questão, assim como identificar a opinião e as atitudes das

empresas com relação a mudança legislativa trazida a partir da Lei Complementar 155/06.

Nesse sentido, Casarin (2012, p. 41) explica que a pesquisa exploratória permite conhecer determinado problema. Já através da pesquisa descritiva, o pesquisador busca conhecer a “opinião, atitudes ou crenças de um determinado grupo ou população”.

Por isso a utilização do método de pesquisa qualitativo. Esse método, segundo Bello (2015, p. 166), pode ser utilizado “como instrumento estratégico para a compreensão da realidade sobre a qual se debruça” o pesquisador, no sentido de “melhor compreender o campo para o qual se direciona sua atuação.”

Também a utilização do método quantitativo para que se pudesse testar a hipótese com base na medição numérica e na análise estática a partir do material coletado durante a pesquisa (PEROVANO, 2016).

3.2. Universo da pesquisa

O universo da pesquisa, segundo SILVA (2003), é o conjunto de seres animados ou inanimados que apresentam, pelo menos, uma característica em comum.

Este trabalho teve como amostra duas empresas microcervejeras situadas nas cidades de Gramado e Canela, Rio Grande do Sul. A amostra está representada por apenas 28% (vinte e oito por cento) do universo estipulado.

Importante referir que a intenção inicial do pesquisador era trabalhar com dados de todas as sete empresas do setor identificadas nas cidades de Gramado, Canela e Nova Petrópolis, sendo este o universo da pesquisa.

O pesquisador tentou contato com todas as empresas. As tentativas foram realizadas através de ligação telefônica, e-mail e visitação direta no local.

No entanto, para decepção do pesquisador as empresas não aderiram ao estudo. Duas delas informaram que não participariam do estudo, pois tratavam a questão tributária de forma estratégica e não queriam que os concorrentes soubessem da forma como tratavam a tributação. As demais, simplesmente não responderam, mesmo depois de insistentes pedidos.

3.3 Meios utilizados à pesquisa

A pesquisa foi realizada com aplicação de questionário. GIL (2016, p. 103) ensina que a elaboração do questionário consiste basicamente em “traduzir os objetivos específicos da pesquisa em itens bem redigidos”.

Para o desenvolvimento deste estudo, o questionário contou com 09 perguntas abertas e fechadas. O questionário foi enviado por e-mail, mas antecedido de contato realizado pelo pesquisador com os representantes das empresas pesquisadas, ou seja, sócio ou responsável financeiro pela empresa.

Em complemento ao questionário da pesquisa, foi encaminhado de forma conjunta o termo de consentimento livre e esclarecimento (TCLE).

A pesquisa foi realizada no período entre 01/06/2018 a 16/07/2018. Após a realização, o resultado foi analisado e transcrito para o estudo.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Como já mencionado, a intenção inicial do pesquisador era direcionar o estudo a todas as empresas do setor identificadas nas cidades de Gramado, Canela e Nova Petrópolis, Rio Grande do Sul.

No entanto, durante a condução das pesquisas o pesquisador encontrou grande resistência e falta de interesse por parte das empresas pesquisadas.

Das sete empresas, apenas duas responderam ao questionário, sendo que apenas uma delas aceitou se identificar. Nas demais cinco empresas o pesquisador não foi recebido ou obteve resposta ao questionário.

Assim, a análise dos dados segue com relação as respostas obtidas aos questionários nas duas empresas do setor que aceitaram participar da pesquisa.

4.1 Identificação das empresas pesquisadas

O questionário foi respondido pela Cervejaria Signos Ltda, mais conhecida pela marca Cervejaria do Farol. Esta empresa está situada na cidade de Canela.

Além dela, outra cervejaria situada na cidade de Gramado respondeu a pesquisa, sendo que essa empresa preferiu não se identificar. Assim, para apresentação dos dados a empresa será denominada apenas de Cervejaria X.

Nas duas empresas as questões foram respondidas pelos administradores.

4.2 Qual ou quais os regimes tributários adotados pela empresa, até este momento?

A Cervejaria do Farol adotou o regime do lucro real de 2011 até 2017. Já a Cervejaria X tributava suas receitas pelo lucro presumido de 2008 até 2017.

4.3 Caso um dos regimes tributários tenha sido o lucro real, qual o percentual aproximado das despesas e demais deduções antes da formação da base de cálculo para apuração do imposto de renda e contribuição social?

A Cervejaria do Farol, que adotava o lucro real antes da opção pelo Simples, informou que suas deduções chegavam ao percentual de 60% antes da apuração do resultado e dos tributos sobre o lucro.

4.4 Aproximadamente qual é o custo do produto vendido em termos percentuais levando em consideração o faturamento bruto?

A Cervejaria do Farol informa que o percentual chega a 25% tendo como base o faturamento.

A Cervejaria X não quis responder à questão.

4.5 Qual o regime de tributação atual?

A Cervejaria do Farol atualmente utiliza o regime especial de tributação, denominado de Simples Nacional. A Cervejaria X, a partir de 2018, passou a adotar o regime de tributação do lucro real.

4.6 Caso um dos regimes tributários não seja o Simples Nacional

A Cervejaria X não adotou o regime do Simples Nacional. No entanto, tem conhecimento da possibilidade, mas não pensa em adotá-lo porque estudo tributário apontou que ele não seria vantajoso à empresa.

4.7 Sendo optante pelo regime tributário Simples Nacional

A Cervejaria do Farol, que saiu do Lucro Real para adotar o regime especial do Simples Nacional, identificou vantagens e desvantagens no comparativo dos regimes.

Como vantagem apontou a redução da carga tributária e a simplificação do sistema de arrecadação de impostos. A desvantagem apontada está relacionada a perda dos créditos fiscais obtidos nas compras de insumos.

4.8 Além de eventual vantagem ou desvantagem relacionada ao aspecto financeiro

Além dos aspectos financeiros, a Cervejaria do Farol apontou como aspecto positivo da adoção do Simples Nacional a facilidade no sistema de venda relacionada emissão de nota fiscal.

A questão não foi respondida pela Cervejaria X, por ela não ter adotado o regime do Simples Nacional.

4.9 Optante pelo regime tributário Simples Nacional, com relação a alteração do preço de venda do produto

A Cervejaria do Farol indicou que houve alteração no preço de venda dos seus produtos, sendo esta alteração proporcional a redução de impostos concedidas pela nova opção tributária.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O trabalho realizado foi impulsionado pela quebra da vedação legal existente para que indústrias microcervejeiras optassem pelo regime tributário diferenciado e favorecido do Simples Nacional.

No primeiro capítulo foram analisados os principais regimes tributários, lucro real, lucro presumido e Simples Nacional.

Verificou-se que o lucro real é o regime geral de tributação, porque permite que todos os contribuintes optem por ele. Contudo, também se viu que algumas atividades estão obrigadas a tributar suas receitas por este regime.

Já o lucro presumido é uma opção aos que não estão obrigados ao lucro real e que não podem se enquadrar no regime favorecido do Simples Nacional. A grande questão deste regime é que o fisco presume que a atividade tenha um percentual determinado de lucro e sobre esse lucro são calculados os impostos.

O último regime analisado foi o Simples Nacional, que fundamenta esse estudo. A principal questão deste regime tributário são as vedações a sua opção, sendo elas relacionadas ao limite de faturamento, mas também a atividade desenvolvida pela organização.

Cabe mencionar que desde o começo do estudo este regime se mostrou menos burocrático até mesmo nos conceitos, pois há menos regras e as aplicações das regras existentes são mais fáceis de entender.

Após apresentação aos regimes, o trabalho avançou às formas de tributação específicas de cada um deles.

No lucro real a conclusão é que a legislação é extremamente complexa, sendo que além dos inúmeros tributos a principal dificuldade está vinculada as discussões relacionadas ao cálculo do lucro líquido e dos prejuízos dedutíveis. Além disso, as alíquotas de PIS/Pasep e COFINS também são muito variadas e estão determinadas em legislações esparsas, complicando o contribuinte.

O lucro presumido, embora pareça mais simples, também esbarra na mesma questão da diversidade de tributos, sofrendo da mesma forma com as alíquotas do PIS/Pasep e COFINS.

Nesse contexto, verificou-se a facilidade do contribuinte optante pelo Simples Nacional, que além de receber o benefício de pagar todos os tributos a

partir da aplicação de uma única alíquota sobre o seu faturamento, também goza de facilidade na hora de fazer o recolhimento, que se dá a partir de documento único de arrecadação calculado, inclusive, por sistema disponível na internet.

Importante frisar e pontuar o benefício que goza o optante pelo Simples Nacional ao pagar todos os tributos a partir da aplicação de uma única alíquota, pois o estudo demonstrou que a legislação e a variedade de tributos são extremamente complexas.

Apenas como exemplo, para cálculo e recolhimento de PIS/Pasep e COFINS, de acordo com o que determina o Decreto 8.442/2015, há diferentes alíquotas e regras para apuração destas alíquotas; há hipótese de redução de alíquotas e disposições sobre os descontos de créditos a partir de diferentes hipóteses.

Além disso, cada tributo precisa ser recolhido em um dia diferente e a partir de um documento de arrecadação diferente, o que não acontece no Simples, conforme dispõe o artigo 21 da Lei Complementar 123/2006.

Também, a comparação entre a tributação dos três regimes demonstra a larga vantagem para o contribuinte do Simples Nacional, que ao final sofre menos com a carga tributária total.

A simulação demonstrou que no lucro real a carga tributária total seria de 37,35%. No lucro presumido o percentual fica bem próximo, sendo a carga tributária total de 40,33%.

O Simples Nacional demonstra larga vantagem. Na quinta faixa de tributação a carga tributária total é de apenas 12%. Já na última faixa o total de tributos fica em 28,75%.

Nas faixas de tributação anteriores as vantagens são ainda mais evidentes, como por exemplo, na primeira faixa em que a alíquota total a ser recolhida é de apenas 4,5%.

Importante referir que simulação leva em consideração as duas últimas faixas de tributação do Simples Nacional, porque a partir da última faixa de tributação já acontece um desvirtuamento do intuito da lei, no sentido de tratar de maneira diferenciada as microempresas e empresas de pequeno porte.

Porém, mesmo somando-se a alíquota do Simples Nacional da última faixa o percentual total de 25%, referente ao ICMS, ainda assim o regime se mostra

favorável, pois a carga tributária é menor e há menos obrigações acessórias às empresas optantes pelo Simples Nacional.

O fato de haver menos obrigações acessórias também precisa ser ressaltado, pois o cumprimento destes deveres pelas empresas também consome muito tempo e possui um elevado custo que no final não é levado em consideração quando a carga tributária é calculada.

Gutierrez (2014), em artigo publicado no portal do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, informa que, de forma geral, as empresas gastam cerca de 30% do tempo da sua mão de obra contábil apenas com transmissões ao governo.

Assim, conclui-se que a quebra da vedação legal que impedia os microempreendedores da cerveja artesanal de optar pelo Simples Nacional é muito benéfica, permitindo que mais pessoas ingressem no setor econômico de maneira formal.

A pesquisa, muito embora não tenha atingido o percentual pretendido do universo estipulado, corrobora o que a fundamentação mostra de forma clara, ou seja, que as pessoas jurídicas que podem optar pelo regime favorecido auferem grandes vantagens em relação as demais, sendo elas tanto na carga tributária como na relação a simplificação do sistema de apuração dos impostos a recolher.

Assim, o sistema do Simples Nacional demonstra também enfrentar o problema da burocratização do sistema tributário nacional.

Além disso, o estudo, como foi respondido também por uma empresa que não está enquadrada no Simples Nacional, verificou que para empresas com maior faturamento, no limite do Simples Nacional, ou que já o ultrapassaram, existe a necessidade de projetar de maneira mais detalhada as operações antes de fazer a opção tributária.

Essas empresas encaram a questão tributária de forma estratégica, sendo este o fundamento para que duas das empresas pesquisadas não respondessem o questionário.

Portanto, ao final do estudo, verificou-se que o regime tributário do Simples Nacional traz muitas vantagens ao contribuinte, sendo que a quebra da vedação legal às empresas microcervejeiras pode representar grande avanço a este setor econômico. A menor carga tributária e a desburocratização permitem que mais

pessoas ingressem neste mercado de maneira formal, podendo auxiliar o crescimento econômico do país.

REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de renda das empresas*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

ATALIBA, Gerlado. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BAZZI, Samir. *Gestão Tributária*. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2015.

BELLO, Enzo; ENGELMANN, Wilson. *Metodologia da pesquisa em direito* [livro eletrônico]. Caxias do Sul, RS: Educs, 2015.

BRASIL Decreto n.º 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. *Diário Oficial da União*, Brasília, 29 mar. 1999, Seção 1, p. 1.

_____. Decreto n.º 8.442, de 29 de abril de 2015. Regulamenta os art. 14 a art. 36 da Lei nº 13.097, de 19 de janeiro de 2015, que tratam da incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, no mercado interno e na importação, sobre produtos dos Capítulos 21 e 22 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - Tipi. *Diário Oficial da União*, Brasília, 30 abr. 2015. Seção 1, p. 2.

_____. Instrução normativa RFB 1700, de 14 de março de 2017. Dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas e disciplina o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no que se refere às alterações introduzidas pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. *Diário Oficial da União*, Brasília, 16 mar. 2017. Seção 1, p. 23.

_____. Lei complementar 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. *Diário Oficial da União*, Brasília, 15 dez. 2006. Seção 1, p. 1.

_____. Lei n.º 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. *Diário Oficial da União*, Brasília, 27 out. 1966. Seção 1, p. 12451.

_____. Lei n.º 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, 16 dez. 1988. Seção 1, p. 24541.

_____. Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, 27 dez. 1995. Seção 1, p. 22301.

_____. Lei n.º 9.317, de 05 de outubro de 1996. Dispõe sobre o regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte, institui o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, 06 dez. 1996. Seção 1, p. 25973.

_____. Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, 30 dez. 1996. Seção 1, p. 28805.

_____. Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a legislação tributária federal. *Diário Oficial da União*, Brasília, 28 nov. 1998. Seção 1, p. 2.

_____. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE. CNAE. Disponível em: <https://concla.ibge.gov.br/busca-online-cnae.html?view=estrutura> Acesso em agosto de 2018.

_____. Resolução CGSN n.º 140, de 22 de maio de 2018. Dispõe sobre o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional). *Diário Oficial da União*, Brasília, 24 mai. 2018. Seção 1, p. 20.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. *Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

CASARIN, Helen de Castro Silva. *Pesquisa científica da teoria a prática* [livro eletrônico]. Curitiba: InterSaberes, 2012.

CRUZ, June Alisson Westarb. *Formação de preços: mercado e estrutura de custos* [livro eletrônico]. 1. ed. Curitiba: InterSaberes, 2012.

DANTAS, Inácio. *Contabilidade: Introdução e intermediária* [livro eletrônico]. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2015.

ECONOINFO. *Demonstrações do resultado AMBEV S. A.* Disponível em: <http://www.econoinfo.com.br/financas-e-mercados/demonstracoes?codigoCVM=23264#>>. Acesso em: 10 nov. 2018.

EJCHEL, Fábio K. *O que todo médico deve saber sobre os impostos taxas e contribuições* [livro eletrônico]. 3. ed. São Paulo: Blucher, 2018.

GIL, Antonio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

GUTIERREZ, Kléber. 2014. *Obrigações acessórias elevam custos das companhias*. Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detNoticia.php?cod=1838>>. Acesso em: 10. nov. 2018.

HASSER, Paolla. *Contabilidade tributária dos conceitos à aplicação* [livro eletrônico]. Curitiba: InterSaberes, 2017.

HIGUCHI, Hiromi. *Imposto de renda das empresas, interpretação e prática*. 32. ed. São Paulo: IR Publicações, 2007.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Manual de contabilidade societária*. São Paulo: Atlas, 2010.

KNECHTEL, Maria do Rosário. *Metodologia da pesquisa em educação: uma abordagem teórico-prática dialogada* [livro eletrônico]. Curitiba: InterSaberes, 2014.

LAKATOS, Eva Maria. *Fundamentos de metodologia científica*. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 1991.

LUZ, Érico Eleutério da. *Contabilidade tributária* [livro eletrônico]. 2. ed. Curitiba: InterSaberes, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MAMEDE, Gladston. *Blindagem patrimonial e planejamento jurídico*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MARCONI, Marina de Andrade. *Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração e interpretação de dados*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *PIS e COFINS na teoria e na prática: uma abordagem completa dos regimes cumulativo e não cumulativo*. 2. Ed. São Paulo: MP Ed., 2010.

PEROVANO, Dalton Gean. *Manual de metodologia da pesquisa científica* [livro eletrônico]. Curitiba: InterSaberes, 2016.

RIO GRANDE DO SUL. Lei Estadual n.º 8.820, de 27 de janeiro de 1989. *Institui o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadoria e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação e dá outras providências*. *Diário Oficial*, Porto Alegre, 28 jan. 1989. Seção 1, p. 1 (Edição Especial).

SANTOS, Antonio Sebastião dos Santos. *Contabilidade*. São Paulo: Pearson, 2014.

SANTOS, Cleônimo dos. *Imposto de renda das pessoas jurídicas para contadores*. 11. Ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2018.

_____. *Simples Nacional*. 5 ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2018.

SANTOS, Joel José dos. *Formação do preço e do lucro*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro de. *Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações, teses*. São Paulo: Atlas, 2003.