

## **IMPORTÂNCIA DE UM REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO ESTADUAL EM UMA EMPRESA ATACADISTA DO ESPÍRITO SANTO**

Bruno Afonso Ferreira<sup>1</sup>

Mantiele de Oliveira Cristiano Curitiba

### **RESUMO**

Esta pesquisa teve como objetivo verificar quais os benefícios fiscais estão sendo aplicados em uma empresa do setor atacadista do ramo metal mecânico e com isso analisar se os benefícios fiscais aplicados estão sendo benéficos. Além de uma pesquisa bibliográfica, exploratória, e qualitativa, também foram levantados dados através dos relatórios de entrada, saídas e apuração do ICMS da empresa nos períodos de janeiro a maio de 2018 e através desta análise foi percebido que nem todos os meses foram benéficos para a empresa, portanto, não obteve uma economia tributária expressiva nos meses pesquisados. A empresa centraliza suas vendas com foco no cliente, não tendo estratégias de vendas voltadas aos benefícios, e isso pode ter impactado os valores recolhidos de ICMS. Portanto, se tratando do COMPETE-ES, no estudo de caso apresentado, podemos perceber que é benéfico para empresa, mas devido parte das vendas não ter o benefício o valor a recolher final não apresenta economia em todos os meses ou é irrelevante.

**Palavras-chave:** COMPETE-ES. ICMS. Planejamento Tributário. Benefícios fiscais.

### **INTRODUÇÃO**

O Brasil possui uma das legislações mais complexas em relação a outros países, além da burocracia excessiva dispensadas às empresas, que compromete a gestão das mesmas. Segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário - IBPT, as empresas tendem a se adaptar, incluindo na gestão das empresas mecanismos de diminuição dos tributos (IBPT, 2017).

Martinez e Cerize (2017) afirmam que as empresas no Brasil tendem a se preocupar mais com a gestão tributária para obter resultados mais eficientes com a redução dos tributos.

O planejamento tributário é uma forma de organizar as operações com a finalidade das leis vigentes (BORGES, 2011). Para Lima e Duarte (2007) é uma

---

<sup>1</sup> Faculdade Doctum de Guarapari

estratégica utilizada pelas empresas que objetiva melhorar a competitividade de mercado de acordo com as atividades realizadas.

No entanto, o planejamento tributário deve iniciar juridicamente, de acordo com as regras do direito tributário, verificando primeiramente a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária para depois analisar os resultados esperados por ele (YOUNG, 2007). Para tanto, Borges (2011) afirma que também deve ser verificado as regras legais cabíveis para que a técnica seja seguramente utilizada e assim alcançar as reduções de custos tributários necessários.

Existem dois meios de procedimentos que visam à diminuição dos tributos que são eles, a elisão fiscal e evasão fiscal. Por tanto Fonseca (2009), caracteriza o primeiro deles dizendo que o fato gerador ocorre antes da obrigação tributária, de modo planejado buscando meios legais para o contribuinte. Já Fabretti (2009) vem conceituando que a evasão fiscal é utilizada de forma ilícita de se esquivar do pagamento de tributos, geralmente é cometida após o fato gerador, objetivando reduzir ou até mesmo ocultar a carga tributária, e consiste em contrariar a lei.

A empresa atacadista é um intermediário entre o fabricante e o varejo, pois tem uma função em distribuir os produtos dos fabricantes para outras empresas que atuam no varejo, ou seja, para os comerciantes que vendem diretamente para o consumidor final. Por este motivo muitas são denominadas como distribuidores (COUGHLAN, 2002).

O COMPETE-ES é um instrumento adotado pelo Governo do Estado do Espírito Santo para a concessão de benefícios fiscais a setores produtivos locais, fruto de ampla discussão com os representantes dos gestores, de forma clara e transparente, seus benefícios é contribuir para a melhoria da competitividade das organizações no Espírito Santo, gerando melhor qualidade de vida a população (SEDES, 2018).

Como o planejamento tributário é essencial para gestão das empresas, pela redução de custos tributários e melhoria de resultados, foi elaborado o seguinte problema de pesquisa: os benefícios fiscais cabíveis estão sendo aplicados em uma empresa atacadista?

Diante da problemática definida, temos como objetivo geral deste trabalho verificar a aplicação dos benefícios fiscais aplicados em uma empresa atacadista do ramo metalúrgico.

Além do objetivo geral, tem ainda como objetivos específicos: identificar quais benefícios fiscais estão sendo aplicados na empresa; identificar os benefícios fiscais que podem ser aplicados, mas que por algum motivo ainda não é utilizado; verificar se existe diferença tributária cabível de restituição.

Esta pesquisa justifica-se para demonstrar as possibilidades de redução de carga tributária úteis à empresa atacadista que aderem o COMPETE-ES, verificando se estas empresas, que recolhe o ICMS pelo compete, estão realmente sendo beneficiadas pelas reduções que a são permitidas.

Tendo em vista que o planejamento tributário é de suma importância para as empresas, pois quando aplicado ele permite reduzir um dos tributos o ICMS considerado o mais caro, com isso diminuindo os gastos das empresas e aumentando sua lucratividade.

O trabalho está estruturado, além desta introdução, com o segundo capítulo tratando da fundamentação teórica planejamento tributário em empresas atacadistas através de benefícios. No terceiro capítulo serão discriminados os aspectos metodológicos utilizados para atingir os objetivos propostos, o quarto capítulo descreverá os resultados encontrados e o último a conclusão do trabalho.

## **1. REFERENCIAL TEÓRICO**

### **1.1. Planejamento Tributário**

De acordo com o autor Borges (2011) o planejamento tributário é uma técnica que elabora as operações a fim de compreender as obrigações fiscais apropriadas a cada possibilidade legais que lhes são cabíveis, para que assim adote aquela que proporciona empregos de procedimentos tributários legitimamente anexados a esfera de liberdade fiscal.

Ainda, de acordo com o autor Edmar Filho (2009) a expressão "planejamento tributário" é utilizada para se referir a uma atividade ou técnica para encontrar alternativas para reduzir a carga tributária tanto de pessoas como de empresas, de acordo a legislação em vigor.

Concordam também os autores Lima e Duarte (2007, p. 2), ao definirem que:

Planejamento tributário, como instrumento de estratégia empresarial competitiva observando a legislação tributária, passa a ser recurso empregado pelas empresas para se alcançar menor gastos tributário, em função da atividade econômica.

Para Young (2007, p. 91) o planejamento tributário visa impedir a ocorrência do fato gerador projetando dados para determinar quais resultados poderão ser executados ou não.

Ainda segundo Young (2007, p. 96) o objetivo do planejamento é proporcionar a diminuição do valor do tributo a ser pago através da aplicação da alíquota e pela formação da base de cálculos, bem como retardar o pagamento do tributo sem infligir às leis e sem ocasionar juros e multas à empresa.

Com isso o autor Fabretti (2005, p. 152-153) também afirma que o objetivo é reduzir a carga tributária para o valor de fato estabelecido por lei, sendo assim trazendo uma obtenção da maior economia fiscal, o responsável por executar este planejamento deve conhecer e identificar todas as possibilidades legais adequados ao caso ou presença de lacunas na lei, possibilitando a realização à operação pretendida, sem contrariar o que está disposta em lei, de formar menos onerosa ao contribuinte.

O planejamento tributário pode ser considerado uma ferramenta gerencial, dentro da qual possui três finalidades, esclarece Abreu (2008) sendo elas: tomar as medidas necessárias antes que ocorra o fato gerador; diminuir a carga tributária através da redução de alíquota ou base de cálculos; adiar os pagamentos dos tributos de forma que não ocorram multas.

Entende-se através de Alexandre (2010) que planejamento tributário e elisão fiscal têm a mesma finalidade de execução, sendo assim utilizando um método de escolha de planejamento tributário, de forma lícita, que tem por finalidade reduzir os impostos antes do fato gerador.

De acordo com Oliveira (2009, p. 193) "elisão fiscal é desenvolvida pelo planejamento tributário, adequado o contribuinte a melhor forma de tributação, executando-o em conformidade com os sistemas legais que possibilitam a redução de tributos ou alíquotas". Pode se entender que elisão fiscal é um conjunto diante ao planejamento tributário, visando de forma legal orientar o contribuinte no intuito de reduzir sua carga tributária ou alíquotas sem infligir às leis.

Evasão fiscal é uma prática incorreta e constitui crime de sonegação fiscal. Caracteriza se por diminuição da carga tributária por meio de omissão do fato gerador.  
Revista Científica Doctum: Multidisciplinar. DOCTUM. Caratinga. v. 1, n. 2, 2019.  
ISSN: 2448-1815

gerador da mesma. O perigo de um planejamento mal executado é a evasão, que é redução da carga tributária descumprindo a legislação, e caracteriza por crime de sonegação fiscal, conforme Lei nº 8.137/90 (FABRETTI, 2009).

Com um conceito mais completo, Borges (2011) define o planejamento tributário como uma técnica gerencial que tem por objetivo planejar as operações industriais, os negócios mercantis e as prestações de serviços. Para isso, é necessário conhecer a respectiva legislação de cada operação, para assim, através de meios legais, optar por aquela que possibilite uma menor carga tributária.

Ainda segundo autor Fabretti (2005) as grandes empresas já possuem uma estrutura organizacional, o planejamento tributário é formado por indivíduos de vários segmentos e formações para cuidar especialmente dessa grande área desse projeto, já as empresas de pequeno porte não realizam este planejamento devido muitas vezes a falta de dinheiro para adquirir o suporte das consultorias que realizam este tipo de serviços e até mesmo por desconhecimento.

Bogo (2006, p. 191) conceitua que o planejamento tributário é uma maneira de previsão dos efeitos das normas tributárias, ou seja, é vista como prevenção técnica de organização de negócios visando a licita economia dos tributos, dessa forma cabe ao gestor junto ao contador tomar as decisões corretas, e não deixar para o fisco tomar medidas corretivas caso ocorra condutas ilícitas.

Borges (2011) considera que o planejamento tributário passou-se a ser de fundamental importância para as empresas, porém os empresários não conseguem ter uma visão ampla da legislação tributária brasileira, devido em função do número de leis e frequentes alterações, dificultando a interpretação dos empresários.

Planejar a melhor maneira de contribuir com o fisco é uma estratégia gerencial valiosa, tornando-se indispensável à sobrevivência da organização (SANTOS & OLIVEIRA, 2016).

## **1.2. Incentivos Fiscais**

Os incentivos fiscais no Brasil propõem o desenvolvimento dos elementos da economia industrial, agronegócio, comercial e de regiões subdesenvolvidas, promovendo condições de evolução econômico-social do país, modernizando a economia tornando-o competitiva. Desta forma, por definição temos que, incentivo

fiscal é o benefício tributário que “estimule os agentes a agir de determinada forma, objetivando a atingir um alvo econômico ou social previamente definido” (ALMEIDA, 2000, p. 28).

Fabretti (2009) conceitua que incentivos fiscais são uma das características de renúncia fiscal. Constitui-se no deferimento legal em diminuir do valor do imposto a pagar pelos contribuintes de uma forma regular prevista em lei.

Na definição de Formigoni (2008, p. 25) "Incentivos Fiscais são renúncias de receitas públicas que beneficiam os contribuintes". Os objetivos das renúncias são proporcionar o desenvolvimento econômico regional, criando setores produtivos, minimizando a desigualdade social e incentivos a exportação de produtos para o mercado internacional, também construindo parques industriais com isso gerando empregos (MELLO, 2003).

Ainda segundo Formigoni (2008):

Os incentivos fiscais estão diretamente relacionados aos tributos, que são arrecadados pelo Estado e servem de fonte de financiamento para as atividades constitucionais por ele desenvolvidas em benefícios da população no âmbito da saúde, educação, segurança, habitação, transportes e outros. (FORMIGONI, 2008, p.9).

De acordo com Cesnik (2012, p. 7) "incentivos fiscais são estímulos concedidos pelo governo na área fiscal, para viabilização de empreendimentos estratégicos, sejam eles culturais, econômicos ou sociais. Tem ainda a função de melhorar a distribuição de renda regional".

Segundo Martins (2007) a permissão de incentivos fiscais nada mais é que um instrumento de intervenção do estado. Também é um canal para proporcionar o desenvolvimento criando eficiência econômica, acrescentando a população qualidade de vida, por meios de acesso à cultura ou por meio de empregos, realizando a distribuição de renda, gerando o desenvolvimento econômico.

### **1.3. COMPETE-ES**

De acordo com a Secretaria de Estado de Desenvolvimento do Espírito Santo (SEDES, 2018) por meio do seu site, o COMPETE-ES "é um instrumento com o qual o governo do Estado, em conjunto com a iniciativa, propõe ações indutoras ao aumento da competitividade das organizações". O programa COMPETE pretende-se

buscar competitividade no mercado mundial e no mercado inteiro, disponibilizando um ambiente desenvolvido através de inovações, para as empresas que investem no Estado do Espírito Santo.

Para adquirir o Compete Atacadista é necessário possuir uma empresa na unidade do ES, nem que seja uma filial em qualquer município do estado (obrigatoriamente seu CNAE principal deve ser o de "atacadista"), o que continua permitindo sua administração central no seu estado originário, registrada na sua sede normalmente na UF (OLÍRICA, 2017).

De acordo com a Secretaria de Desenvolvimento por meio do seu site eletrônico (SEDES, 2018), através do Contrato de Competitividade:

Os setores produtivos têm o compromisso de aumentar a competitividade das empresas estabelecidas no Estado do Espírito Santo, em relação às similares de outras regiões do país. Em contrapartida aos incentivos tributários concedidos pelo Governo do Estado, o setor produtivo pactuante se compromete a investir em ações que resultem em seu próprio desenvolvimento socioeconômico sustentável. O objetivo final é garantir a manutenção e criação de empregos, ocupação, renda e evolução na capacitação profissional da população local, simultâneo a incrementação na capacidade industrial, tecnológica e comercial do setor (SEDES, 2018).

A utilização do Compete Atacadista só é comprovada através da solicitação de adesão ao Contrato de Competitividade firmado pelo Governo do Estado e Sindicato do Comércio Atacadista e Distribuidor do Espírito Santo – SINCADES, sindicato que representa o setor atacadista (SINCADES, 2018).

O que se pretende com o Programa é disponibilizar as empresas de bens e serviços que investem no Espírito Santo um ambiente próprio à incorporação de inovações - componente base da competitividade no mercado mundial (SINCADES, 2018).

O COMPETE-ES estabelece ações de caráter sistêmico agregando valor à sociedade civil, que se beneficia com produtos e serviços a partir da disseminação dos conceitos de competitividade e produtividades (SINCADES, 2018).

O programa é, assim, o fomento de uma adequação de infra-estrutura tecnológica e consolidação de informações quanto à economia e potenciais do Espírito Santo, bem como de preparação de recursos humanos para adequar as empresas ao modelo de gestão organizacional (SINCADES, 2018).

De acordo com a SEDES (2018) as empresas que aderirem ao contrato se comprometem a atingir: promoção do desenvolvimento sustentável; crescimento

médio anual no número de empregos ofertados no setor; Integração com instituições de ensino do 3º grau; capacitação e qualificação de mão de obra; investimentos na competitividade setorial e empresarial; crescimento na arrecadação do ICMS gerado pelo setor; crescimento anual das exportações; e, ampliação da participação no mercado local.

#### **1.4. Empresas Atacadistas**

São considerados como estabelecimentos atacadistas e varejistas, conforme art. 14 do Decreto 7212/10:

I - estabelecimento comercial atacadista, o que efetuar vendas: a) de bens de produção, exceto a particulares em quantidade que não exceda a normalmente destinada ao seu próprio uso; b) de bens de consumo, em quantidade superior àquela normalmente destinada a uso próprio do adquirente; e, c) a revendedores; e, II - estabelecimento comercial varejista, o que efetuar vendas diretas a consumidor, ainda que realize vendas por atacado esporadicamente, considerando-se esporádicas as vendas por atacado quando, no mesmo semestre civil, o seu valor não exceder a vinte por cento do total das vendas realizadas. (BRASIL, 2010)

O comércio atacadista destina suas vendas para as pessoas jurídicas, isso porque oferece produtos em quantidades maiores a um valor mais baixo. Vale ressaltar que esse valor mais baixo se dá por conta de que os atacadistas recebem as mercadorias diretamente das fábricas para destinar as distribuidoras e também para os comércios varejistas (PORTAL EDUCAÇÃO, 2016).

Kotler (2000, p. 553) enfatiza que o atacadista engloba todas as atividades associadas com vendas de bens e serviços para o uso comercial e para as pessoas que compram para revender.

O papel principal do atacadista é definido através da função de reunir os bens, colocando à disposição dos varejistas onde estão localizados nos bairros das grandes cidades, tendo a função de distribuir os estoques acumulados. As empresas atacadistas representam parte significativa na economia, pois é responsável pela ligação entre o setor industrial e varejista (CARDOSO E CABRAL, 2010).

Roccatto (2008) menciona que quando o fabricante não estiver localizado no mesmo país que o atacadista, pode ser realizado em caso necessidade um processo de importação. Podendo ser executada esta importação pelo próprio fabricante, ou até mesmo pelo atacadista, quando possuir sede no país do destino.



O setor atacadista centraliza todas as atividades econômica com pretensão de revender bens ou serviços para consumidores de uso comercial ou industrial, no entanto, existem algumas diferenças entre setor atacadista e o varejista que fazem a separação dos mesmos, como por exemplo, o mercado, a infraestrutura, os profissionais que atendem os clientes, a forma de atendimento, as promoções e principalmente o volume de operações (KOTLER, 2006)

### **1.5. ICMS - Imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços**

O ICMS (imposto sobre operação relativa à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior) é de competência dos Estados e do Distrito Federal, conforme o artigo 155, inciso II da Constituição Federal de 1988. De acordo com Pinto (2012) o ICMS é a maior arrecadação de tributos no Brasil.

Em 1996, foi sancionada a Lei Complementar nº 87, conhecida como "Lei Kandir". Esta lei rege o ICMS dos Estados e do Distrito Federal e traz em seu artigo 1º a seguinte definição:

Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. (BRASIL, 1987)

No Estado do Espírito Santo o ICMS é regulado atualmente pelo Decreto Lei nº 1.090-R, de 25 de Outubro de 2002 que estabelece o Regulamento do Imposto de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – RICMS (ESPÍRITO SANTO, 2002).

Um dos principais instrumentos de redução da carga tributária do ICMS é o Termo de Acordo de Regime Especial de Tributação para concessão de Crédito Presumido, definido como "o valor estimativo, fixado pelo poder público a favor do contribuinte de imposto de natureza não cumulativa em função dos insumos e da combinação de fatores de produção que entram na produção final de bens ou serviços" (HARADA, 2011, P. 57).

Contudo, também existe a possibilidade da não incidência, ou operações isentas, em que o contribuinte fica impedido de aproveitar créditos de ICMS para compensar o montante devido nas próximas operações (SAGAZ, 2009).

Já sobre o fato gerador, para Koch (2010) é o fato descrito em lei que gera a obrigação tributária, o ato de pagar tributo. E segundo a Lei Complementar nº 87/96, o fato gerador ocorre nas saídas e entradas de mercadorias de um estabelecimento para outro, ou seja, a circulação das mercadorias, seja em estabelecimento da mesma pessoa jurídica ou não, sendo ele comercial, industrial ou produtor.

A obrigação tributária tem por objeto o pagamento de uma quantia em dinheiro, que será fixada através de uma grandeza prevista na lei e diretamente ligada ao fato gerador. Mello (2003) define a sua importância da seguinte forma:

A base de cálculo constitui o aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário por conter a dimensão da obrigação pecuniária, tendo a virtude de quantificar o objeto da imposição fiscal, como seu elemento nuclear, o verdadeiro cerne da hipótese de incidência normativa (MELLO, 203)

"A base de cálculo para aplicação da alíquota constitui aspecto fundamental na estrutura de todos os tributos, sendo que, no caso do ICMS, ela é evidenciada nas respectivas notas fiscais que consolidam as operações" (SAGAZ, 2009, P. 52).

Logo, Fabretti (2001) define a base de cálculo como o valor sobre o qual se aplica a alíquota para apurar o valor do tributo a recolher. Com isso, Carrazza (2012) diz que a base de cálculo possui duas funções, que é quantificar a prestação do contribuinte devida desde o momento em que nasce o tributo, e a segunda de afirmar a natureza jurídica dos tributos.

Existe uma regra dizendo que o ciclo econômico é o tributo não acumulativo, que independente da quantidade de operações produtivas realizadas será calculado seu imposto, já que "em cada operação é deduzido do imposto nela incidente aquele que onerou a operação anterior" (MACHADO, 2009, P. 197).

Para Carrazza (2012) a não cumulatividade é característica do CMS tendo em vista que:

Um montante de tributo devido, em cada operação ou prestação, deve-se deduzido nas posteriores, realizada pelo mesmo ou por outros contribuintes [de tal forma que] o imposto devido em cada operação ou prestação se transforma num "credito fiscal", a ser abatido do quantum de ICMS a recolher em virtude da celebração de novas operações ou prestações.

Diante do contexto Mello (2003, p. 210) afirma que a não cumulatividade "é indispensável, seja para o Estado, seja para os contribuintes (o que evidencia o óbvio, na medida em que fosse o mercado - como pretende essa teoria - o verdadeiro destinatário da tutela constitucional)."

Com isso Moreira (2012) conclui que o tributo será não cumulativo quando este permitir que o colaborador realize o pagamento dos valores pagos nos períodos anteriores.

## **2. METODOLOGIA**

Foi utilizado no presente artigo uma pesquisa bibliográfica, que segundo Gil (2007) é desenvolvida com base em material já elaborado, constituindo principalmente de livros e artigos científicos, ele ainda argumenta dizendo que a principal vantagem da pesquisa bibliográfica reside no fato de permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente.

A pesquisa também pode ser considerada exploratória, pois buscou-se na legislação alguns conceitos e tipos de benefícios fiscais aplicados para o setor atacadista no estado do Espírito Santo. Para Gil (2007) pesquisa exploratória tem por objetivo proporcionar maior compreensão e familiaridade com o problema que esta sendo investigado, com vistas a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses.

A presente pesquisa possui característica qualitativa, a partir do recolhimento dos dados em uma empresa específica como universo pretendido e manipulado para as discussões futuramente desenvolvidas. De acordo com Richardson (2017, p. 39) A metodologia qualitativa aborda estudos que se permite identificar a multiplicidade entorno de uma pesquisa, verificar a interação entre as variáveis, classificar e compreender os métodos existentes por grupos sociais.

Conforme Prodanov e Freitas (2009) na abordagem qualitativa a pesquisa tem o ambiente como fonte direta dos dados, esta análise depende de diversos fatores como a natureza dos dados coletados, os instrumentos de pesquisa e os pressupostos teóricos que norteiam a pesquisa.

Nesse estudo, o método de abordagem utilizado foi o estudo de caso, que conforme Yin (2015) é uma estratégia de pesquisa que compreende um método que abrange tudo em abordagens específicas de coleta e análise de dados. De acordo

com Acevedo e Nohara (2007) a pesquisa de estudo de caso caracteriza-se pela análise detalhada de um método que compreende o planejamento, as técnicas de coleta de dados e as abordagens de análise de dados.

Segundo Prodanov e Freitas (2009) por lidar com fatos normalmente isolados, o estudo de caso exige do pesquisador equilíbrio intelectual e capacidade de observação, além de contenção quanto à generalização dos resultados.

Esta pesquisa tem como base correlacionar dados extraídos e confiáveis de uma amostra equivalente ao pretendido universo com o referencial teórico apresentado. A manipulação de dados contará com a mensuração estatística e os resultados obtidos serão discutidos em forma de discursiva dentro de um contexto metodológico.

A empresa em estudo é uma empresa do setor atacadista de metal mecânica, tal Empresa fora consultada e encontra-se ciente do estudo em questão. Foi realizado um levantamento dos dados através dos relatórios de entradas, saídas e apuração do ICMS, das mercadorias emitidos pela empresa, referente ao período de janeiro a maio de 2018.

### **3. RESULTADOS E DISCUSSÃO**

#### **3.1. Identificação da empresa objeto do estudo**

A empresa objeto deste estudo foi fundada em 1989, com a missão de fornecer aos clientes diversas linhas de produtos para indústria, construção civil, metalomecânica e outros. A expertise de seus fundadores, com conhecimento na demanda e exigência do mercado, aplicado ao *Knowhow* (conhecimento), fundamento básico que garantiu execução de visão dos negócios, tendo como alvo o cliente.

Em sua visão, adotou a filosofia de atender o cliente *full time* (tempo integral), pelo qual, para isto toda equipe comercial está munida de telefone móvel, diminuindo a distância entre a demanda do cliente dada à necessidade, e o atendimento de um representante da referida empresa.

A equipe comercial é composta por um grupo de vendedores, que possuem elevado grau de conhecimento técnico dos produtos comercializados, fornecendo

sem ônus, todas as informações relativas aos produtos ensejados. Dispõem de frota própria, garantindo entrega em tempo hábil, além de vasta linha de produtos. Os clientes têm fácil acesso aos contatos, que podem ser realizados via e-mail, tanto para fazer cotação de mercadoria, verificar linha de produtos, entre outros.

### 3.2. Identificações da legislação aplicável

TIPO DE BENEFÍCIO		INFORMAÇÃO	BASE LEGAL
1	<b>ATACADISTA</b> Operações Internas	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Redução na base de cálculo nas operações internas (carga tributária de 7%);</li> <li>• Para contribuintes do ICMS que compram para revenda ou industrialização.</li> </ul>	Inciso VII, Art. 5º-A da Lei 7.000/01 – ES. Artigo 534-Z-Z-A do RICMS/ES.
2	<b>COMPETE ATACADISTA</b> Operações Interestaduais	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Redução alíquota efetiva das operações interestaduais de 4% ou 12% para 1,1%.</li> <li>• Para contribuintes do ICMS que compram para revenda ou industrialização.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Artigo 16 da Lei 10.568/2016.</li> <li>- Artigo 530 LRI do RICMS/ES.</li> </ul>
3	<b>FERRO E AÇO NÃO PLANO</b> Operações Internas	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Redução na base nas operações internas (carga tributária efetiva de 12%);</li> <li>• Aplicado para todos clientes, independentemente de ramo de atividade, consumo próprio, revenda e etc;</li> <li>• Produtos específicos.</li> </ul>	Convênios ICMS 33/96 e 49/17 Artigo 70, Inciso XIII, do RICMS/ES.
4	<b>INDÚSTRIA DE ROCHAS ORNAMENTAIS</b> Operações Internas	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Redução na base de cálculo nas operações internas, onde, a carga tributária efetiva seja de 7%;</li> <li>• O benefício se aplica para as empresas do setor de rochas ornamentais;</li> <li>• Para produtos específicos.</li> </ul>	Inciso II, art. 5-A da Lei 7.000/01 - ES
5	<b>MAQUINAS E EQUIPAMENTOS ESPECIFICOS</b> Anexo I Convenio	Nas vendas internas ou interestaduais, aplica-se a redução para 8,8%, para os produtos listados no anexo I do convenio.	Anexo I, Convênio ICMS 52/91
6	<b>MAQUINAS E EQUIPAMENTOS ESPECIFICOS</b> Anexo II Convênio	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Vendas internas: redução para 5,6%;</li> <li>• Vendas interestaduais: redução para 7%;</li> </ul>	Anexo II, Convênio ICMS 52/91
7	<b>MAQUINAS E EQUIPAMENTOS ESPECIFICOS</b> Anexo VII e VIII Lei 7.00001	Nas vendas será aplicada a alíquota de 12% para as vendas internas;	Alínea “m”, Inciso II, Art. 20 da Lei 7000/01 - ES
		12% para as operações com produtos nacionais;	Alínea “a”, Inciso II, Art. 20 da Lei 7000/01 - ES
		4% para os produtos importados.	Inciso VII, Art. 20 da Lei 7000/01 – ES

Quadro 01 – Legislação benefícios para atacadista

Fonte: Elaborada pela autora.

O benefício mais utilizado pelas empresas atacadistas é o item 1 do quadro 01, pois não existe a necessidade de adesão a nenhum tipo de contrato e este serve para beneficiar os atacadistas com operações internas para outros contribuintes, geralmente varejistas, que tem o intuito de revender a mercadoria. Deve-se destacar

que os contribuintes, mesmo que varejistas, quando compram os produtos para uso ou consumo devem recolher a diferença do ICMS ou informar ao atacadista que não aplique a redução.

Já o benefício 2 do quadro 01 é utilizado para quem adere ao contrato de competitividade (COMPETE), e beneficia as operações interestaduais, desde que destinadas a comercialização ou industrialização. Apesar do dispositivo do parágrafo 7º do artigo 530 LRK com o artigo 530 LRI, incisos I, II e III permitir a redução para pessoa jurídica consumidor final (não contribuinte), não cabe a redução para contribuintes que adquirirem mercadoria para consumo, podendo estas verificar possibilidade de estar inseridas em outros benefícios (itens 5 a 7).

Os benefícios 3 e 4 do quadro 01 não são exclusividade dos atacadistas, e podem ser usados inclusive por varejistas que estão no regime ordinário (não optantes pelo simples nacional).

O benefício 5 do quadro 01 não é benéfico para as operações internas realizadas com contribuintes que revenderão a mercadoria, uma vez que a redução do benefício de item 1 a redução é para 7%. No entanto, para vendas interestaduais, vale a pena se o cliente for contribuinte e a compra for destinada a consumo, pois casos contrários podem ser reduzidos a 1,1% (COMPETE). Deve ser verificado a relação dos produtos arrolados no anexo I do Convênio ICMS 52 de 1991 (máquinas e equipamentos).

O benefício 6 do quadro 01 é benéfico, pois nas operações internas a redução é para 5,6% enquanto na redução de atacadistas é 7%, e nas operações interestaduais também há redução da carga tributária, uma vez que de 12% passa a ser 7%, mas deve-se verificar a listagem dos produtos arrolados no anexo II do Convênio ICMS 52 de 1991 (máquinas e equipamentos).

### 3.3. Cálculos do ICMS sem e com adesão do COMPETE

OPERAÇÕES	CFOP	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	ABRIL	MAIO
Compras mercadorias para revenda	1102	2.066,61	3.854,54	4.379,59	3.094,77	5.084,79
Frete interno	1353	0,00	5,27	5,70	279,70	163,60

Compras mercadorias para revenda	2102	14.274,40	8.102,46	15.362,74	7.210,52	10.443,41
Frete interestadual	2353	612,05	279,36	712,87	577,87	466,69
<b>ENTRADAS TOTAL CRÉDITO</b>		<b>16.953,06</b>	<b>12.241,63</b>	<b>20.460,90</b>	<b>11.162,86</b>	<b>16.158,49</b>
Vendas internas tributáveis	5102	47.123,63	45.605,35	46.529,52	49.370,30	61.078,58
Vendas interestaduais tributáveis	6102	3.594,67	1.828,58	11.449,85	3.814,58	2.529,96
<b>SAÍDAS TOTAL DÉBITO</b>		<b>50.718,30</b>	<b>47.433,93</b>	<b>57.979,37</b>	<b>53.184,88</b>	<b>63.608,54</b>
<b>ICMS A RECOLHER</b>		<b>33.765,24</b>	<b>35.192,30</b>	<b>37.518,47</b>	<b>42.022,02</b>	<b>47.450,05</b>

Quadro 02: Apuração do ICMS sem adesão ao COMPETE

Fonte: Elaborado pela autora.

O quadro 02 mostra a apuração do ICMS sem benefícios fiscais, onde podemos perceber um aumento gradativo de ICMS a recolher no decorrer dos meses. A apuração da forma ordinária se abstém ao levantamento dos créditos através das compras realizadas para comercialização, de acordo com a atividade específica da empresa. O frete contratado para transporte da mercadoria comprada também pode gerar crédito na apuração. Os débitos são calculados de acordo com as vendas e estes são abatidos os créditos para determinação do valor a recolher. Para Carrazza (2012) a não cumulatividade é característica do ICMS tendo em vista que são abatidos os créditos dos débitos, denominados tributos devidos, antes de serem recolhidos

Os resultados do quadro 02 servirão para comparar os dados no próximo quadro que trará o cálculo do ICMS dos mesmos meses calculados utilizando o COMPETE como benefício fiscal possível para a determina empresa objeto deste estudo.

OPERAÇÕES BENEFÍCIOS	TIPO	CFOP	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	ABRIL	MAIO
Compras internas (limitado 7%)	1	1102	739,06	1.282,56	1.573,36	1.004,39	1.747,47
Ferro e aços não planos	3		271,76	739,77	558,64	655,57	840,94
Frete interno (limitado 7%)	1	1353	-	5,27	5,70	279,70	163,60
Compras interestaduais	X	2102	2.952,92	1.899,28	3.624,50	3.010,54	4.249,50

4%							
Compras interestaduais (limitado 7%)	1		8.684,62	6.191,84	8.646,85	4.199,98	5.088,29
Ferro e aços não planos	3		2.636,86	11,34	3.091,39		1.105,62
Frete interestadual	1	2353	612,05	279,36	712,87	577,87	466,69
<b>ENTRADAS TOTAL CRÉDITO</b>			<b>15.897,27</b>	<b>10.409,42</b>	<b>18.213,31</b>	<b>9.728,05</b>	<b>9.412,61</b>
Vendas internas tributáveis	1		20.293,77	20.320,86	28.134,68	19.739,49	13.758,82
Ferro e aço não planos	3	5102	-	2.076,69	2.461,01	1.863,60	2.094,27
Vendas sem redução (CF)	X		26.829,86	23.207,80	15.933,83	27.767,21	45.225,49
Vendas Interestaduais (COMPETE 1,1%)	2		331,29	198,13	1.220,07	347,16	253,44
Venda Interestadual CF (12%)	X	6102	397,68	322,43	1.113,70	2.492,64	306,19
Venda Interestadual CF (12%)	X		7,80	2,00	3,00	135,44	4,20
<b>SAÍDAS TOTAL DÉBITO</b>			<b>47.860,40</b>	<b>46.127,91</b>	<b>48.866,29</b>	<b>52.345,54</b>	<b>61.642,41</b>
<b>ICMS A RECOLHER (COM BENEFÍCIO FISCAL)</b>			<b>31.963,13</b>	<b>35.718,49</b>	<b>30.652,98</b>	<b>42.617,49</b>	<b>52.229,80</b>

Quadro 03: Apuração do ICMS com adesão ao COMPETE

Fonte: Elaborado pela autora.

O quadro 03 mostra a apuração do ICMS com os benefícios fiscais, identificados com a numeração de acordo o quadro 01 (Legislação benefícios para atacadista), que identifica os benefícios fiscais cabíveis a empresa objeto deste estudo. Os tipos de benefícios mencionados com “x” são as operações que não apresentam benefício, ou seja, são tributadas integralmente. Não podemos desconsiderar, pois os créditos reduzidos são utilizados no contexto geral da apuração mensal.

Comparando os dois cálculos, podemos perceber que nem todos os meses foram benéficos para a empresa, ou seja, não se obteve economia tributária em 100% dos meses pesquisados. Comparando o quadro 02 referente ao mês de janeiro e março como quadro 03, podemos perceber que foi mais benéfico o quadro 03, ou seja, houve economia tributária. Já na análise dos meses de fevereiro, abril e maio do quadro 02 com o quadro 03, nota-se que a apuração do quadro 02 foi mais



vantajosa, proporcionando maior economia para a empresa em relação ao ICMS a ser recolhido.

O COMPETE é um benefício para as vendas interestaduais, portanto para atingir mais benefício o ideal seria aumentar as vendas de mercadoria para outros estados, uma vez que a redução das vendas internas é inferior. Para demonstrar o ocorrido demonstraremos os valores das vendas no período estudado para fora do estado.

S A Í D A S	TIPO	1	3	X	2	X	X
	Operação Benefício	Vendas internas tributáveis	Ferro e aço não planos	Vendas sem redução (CF)	Vendas Interestaduais (COMPETE 1,1%)	Venda Interestadual CF (12%)	Venda Interestadual CF (12%)
J A N	Valor Contábil	283.836,84	-	134.200,03	30.417,32	3.314,00	195,00
	%	62,80%	0,00%	29,69%	6,73%	0,73%	0,04%
F E V	Valor Contábil	270.893,68	17.305,50	136.516,14	18.011,78	2.686,88	50,00
	%	60,81%	3,88%	30,65%	4,04%	0,60%	0,01%
M A R	Valor Contábil	397.534,23	20.508,04	94.765,07	110.915,19	9.280,80	335,00
	%	62,77%	3,24%	14,96%	17,51%	1,47%	0,05%
A B R	Valor Contábil	269.047,29	15.529,78	163.830,48	31.559,62	20.772,12	3.386,00
	%	53,37%	3,08%	32,50%	6,26%	4,12%	0,67%
M A I	Valor Contábil	199.056,45	17.523,05	265.877,46	22.494,25	2.551,55	105,00
	%	39,21%	3,45%	52,38%	4,43%	0,50%	0,02%

Quadro 04: Proporção de saídas internas e externas

Fonte: Elaborado pela autora.

Conforme o quadro 04 podemos observar que os meses com maior proporção de vendas interestaduais com possibilidade de benefício do COMPETE são os meses de janeiro e março, que de acordo com a apuração demonstrada nos quadros 02 e 03 apresentaram maior economia tributária para a empresa. No entanto, estes resultados não se prendem apenas no COMPETE. Podemos observar também que as saídas sem redução da base de cálculo (para consumidor final) são determinantes para a redução ou não da carga tributária, uma vez que dependendo do volume destas operações na empresa é inviável considerá-la atacadista.

No caso deste estudo caso especificamente, podemos observar que as operações internas predominam as operações da empresa, mas ainda assim sua maioria é com benefício fiscal, que varia de 39,21% a 62,80% no caso das vendas internas tributáveis, que apresentam redução de 58,83%. Essa redução não tão benéfica quanto ao COMPETE que correspondem a uma redução de 72,5% para operações interestaduais tributadas a 4% e 90% para operações interestaduais tributadas a 12%. As vendas internas sem redução (para consumidor final) variam de 14,96% a 52,96%, onde os meses com menor proporção destas operações apresentam mais benefícios de redução da carga tributária conforme apresentados nos quadros 02 e 03.

É nítido que para as operações do COMPETE podemos ter redução significativas, uma vez que as vendas interestaduais podem deixar de serem tributadas a 12% e 4% e ser tributada em 1,1% (conforme reduções mencionadas no parágrafo acima), mas para se obter resultados mais expressivos a empresa deveria focar seu mercado nas vendas interestaduais, mas isso dependeria de um estudo de viabilidade de nicho de mercado, que não é objeto deste estudo.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O presente artigo teve como objetivo um estudo de caso em uma empresa do setor atacadista do ramo metalúrgico, onde foi aplicada uma pesquisa bibliográfica exploratória e qualitativa, no qual teve um intuito de verificar quais os benefícios estão sendo aplicado, como também analisar se os benefícios fiscais utilizados estão sendo benéfico para empresa.

De acordo com a pesquisa realizada nota-se que a empresa atacadista objeto deste estudo está aplicando os benefícios fiscais cabíveis, entre eles o COMPETE-ES, que consiste em um benefício fiscal que tem como compromisso aumentar a competitividade das empresas atacadistas do estado do Espírito Santo, para vendas interestaduais.

Pode-se perceber que os benefícios mais utilizados pelos atacadistas é a redução na base de cálculo nas operações internas (carga tributária de 7%), que consiste na venda para os contribuintes do ICMS que compram para revenda ou industrialização. Esta redução não está condicionada ao COMPETE-ES e tende a

ajudar na redução dos benefícios para os atacadistas que focam suas vendas dentro estado.

Foi feito um levantamento dos dados através dos relatórios de entrada, saídas e apuração do ICMS da empresa nos períodos de janeiro a maio de 2018 e através desta análise podemos perceber que nem todos os meses foram benéficos para a empresa, ou seja, não se obteve economia tributaria em 100% dos meses pesquisados e nos meses com benefício o valor não foi relevante. Isso é devido a diferenças de foco em vendas, optado pela empresa, no qual não centraliza suas vendas estrategicamente para obter os benefícios fiscais e sim com o foco no cliente.

Conclui-se então que para o estudo de caso apresentado, o COMPETE-ES, apesar de obviamente ser benéfico, para a empresa não percebe significativamente as diferenças porque não foca suas vendas no campo de atuação para obter o benefício. Sendo assim, outros benefícios são utilizados pela empresa, mas não foram objetos deste estudo, no entanto, não é só o compete que vai determinar se tem benefício ou não e sim o contexto geral das operações de cada empresa, por isso o planejamento tributário depende da peculiaridade de cada caso.

## REFERÊNCIAS

ABREU, Andréia. **Gestão Fiscal nas empresas: principais conceitos tributários e sua aplicação**. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2008.

ACEVEDO, Cláudia R.; NOHARA, Jouliana J. **Monografia no curso de administração: guia completo de conteúdo e forma**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007. 196p.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 4. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

ALMEIDA, F.C.R. **Uma abordagem estruturada da renúncia de receita pública federal**. *Revista do Tribunal de Contas da União*, Brasília, DF, v.31 n°84, p. 19-62, abr/jun. 2000.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)> Acesso em: 15 de set. 2017.

BRASIL. **Lei Complementar Nº 87, de 13 de Setembro De 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e

intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)> Acesso em: 02 de set. 2017.

BRASIL. **Decreto 7212 de 2010** Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2010/decreto/d7212](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm)> Acesso em 19 mar 2018.

BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária: licitude e abuso do direito**. Curitiba: Juruá, 2006.

BORGES, Bonavides Humberto. **Planejamento Tributário IPI, ICMS, ISS e IR**. 11 ed. São Paulo: Atlas S.A., 2011.

CABRAL, Arnaldo Souza; CARDOSO, Amilton Fernando. **Avaliação de desempenho econômico em modelos baseados no valor de empresas do ramo atacadista brasileiro**. Pesquisa Operacional para o Desenvolvimento, [S.l.], v. 2, n. 1, fev. 2010. ISSN 1984-3534. Disponível em: <<http://www.podesenvolvimento.org.br/inicio/index.php?journal=podesenvolvimento&page=article&op=view&path%5B%5D=33>>. Acesso em: 05 jun. 2018.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros. ICMS. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012.

CESNIK, Fábio de Sá. **Guiado Incentivo à Cultura**. São Paulo: Manole, 2ª. Edição, 2012.

COUGHLAN, A. T.; ANDERSON, E.; STERN, L. W.; EL-ANSARY, A. I. **Canais de marketing e distribuição**. 6. Ed. Porto Alegre: Bookman, 2002. 461 p.

CUNHA, Olírica. **Compete Atacadista Ampliado**. Disponível em: <[http://www.capitalassessoria.cnt.br/site/NewsCompete\\_Atacadista\\_Ampliado](http://www.capitalassessoria.cnt.br/site/NewsCompete_Atacadista_Ampliado)> Acesso em: 23 de nov. 2017.

EDMAR FILHO, Andrade Oliveira Edmar. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

ESTIGARA, Adriana; PEREIRA, Reni; LEWIS, Sandra A. L. B. **Responsabilidade Social e Incentivos Fiscais**. São Paulo: Atlas S.A., 2009.

ESPIRITO SANTO. **Decreto N.º 1.090-R, de 25 de outubro de 2002**. Disponível em: <<http://www.sefaz.es.gov.br/legislacaoonline/lpext.dll/InfobaseLegislacaoOnline/ricms%20-%20dec%201090-r/ricms%20-%20EDndice.htm>> Acesso em: 20 de Set. 2017.

ESPIRITO SANTO. Secretaria de Desenvolvimento do Espírito Santo (SEDES) - Programa de Competitividade. Disponível em: <<http://www.sedes.es.gov.br/index.php/programa-de-competitividade>>. Acesso em: 04 de Abril. 2018.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Código tributário nacional comentado**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

Revista Científica Doctum: Multidisciplinar. DOCTUM. Caratinga. v. 1, n. 2, 2019. ISSN: 2448-1815

FABRETTI, Lúaudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FORMIGONI, H. (2008). **A influência dos incentivos fiscais sobre a estrutura de capital e a rentabilidade das companhias abertas brasileiras não financeiras**. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

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

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007. 175p.

IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. **Brasil edita cerca de 800 normas por dia, somando 5,4 milhões desde a Constituição de 1988**. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/noticia/2603/Brasil-edita-cerca-de-800-normas-por-dia-somando-5-4-milhoes-desde-a-Constituicao-de-1988>>. Acesso em: 27 fev. 2017

HARADA, Kiyoshi. Guerra Fiscal. **Limites constitucionais para vedação e anulação do crédito do ICMS**. FISCOsoft, São Paulo, SP, ago. 2009. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/4r8n/guerra-fiscal-limites-constitucionais-para-vedacao-e-anulacao-do-credito-do-icms-kiyoshi-harada>. Acesso em 03 Abril 2018.

KOCH, Deonísio. **Manual do ICMS: comentários à Lei Complementar 87/96**. 2ª Ed. rev. e atual. Curitiba: Juruá, 2010.

KOTLER, P. **Administração de Marketing: A Edição do Novo Milênio**. 2.ed. São Paulo: Prentice Hall, 2000.

KOTLER, Philip; KELLER, Kevin Lane. **Administração de marketing**. Tradução de Mônica Rosenberg, Brasil Ramos Fernandes, Cláudia Freire. 2006.

LIMA, F. B.; DUARTE, A. N. O. **Planejamento Tributário: instrumento empresarial de estratégia competitiva**. QUALIT@S Revista Eletrônica, v. 6, n. 1, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Não-cumulatividade tributária**. São Paulo e Fortaleza: Dialética e ICET. 2009.

MARTINEZ, Antonio Lopo; CERIZE, Natalia M. F. **A influência da estrutura de controle na agressividade fiscal**. 2017. Dissertação (Mestrado) – Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças – FUCAPE, 2017.

MARTINS, Ives Gandra da Silva et al. (coord.). **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP, 2007. cap. 1, p. 37-66.

MELLO, José Eduardo Soares. **ICMS Teoria e Prática**. 6. ed., São Paulo: Dialética, 2003.

MOREIRA, Andre Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 2. ed. atual. São Paulo: Noeses, 2012.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade Tributária**. 3º. Ed. São Paulo. Savaiva, 2009.

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

PORTAL EDUCAÇÃO. **Comércio Atacadista e Comércio Varejista**. Disponível em: <<https://www.portaleducacao.com.br/conteudo/artigos/educacao/comercioatacadista-e-comercio-varejista/34155>> Acesso em: 05 de Maio 2017.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani César de. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. Novo Hamburgo: Feevale, 2009. 288 p.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Métodos e Técnicas-Métodos Quantitativos e Qualitativos-Capítulo 5**. Editora ATLAS SA-2015-São Paulo, 2017.

ROCCATO, Pedro L. **A Bíblia de Canais de Vendas e Distribuição**. São Paulo: M. Books do Brasil Editora Ltda, 2008.

SAGAZ, Fernando Rodrigo. **A contribuição da controladoria na coordenação da gestão em operações de compras**. Florianópolis, 2009.

SANTOS, Adiléia Ribeiro; OLIVEIRA, Rúbia Carla Mendes de. **Planejamento Tributário com ênfase em empresas optantes pelo lucro real**. Disponível em: [http://congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos\\_1/361.pdf](http://congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/361.pdf). Acesso em 08.05.2018.

SINCADES - **Sindicato do Comércio Atacadista e Distribuidor do Espírito Santo**; [www.sincades.com.br/competec](http://www.sincades.com.br/competec) acesso em 02.05.2018.

YIN, Robert K. Estudo de Caso: **Planejamento e Métodos**. Bookman editora, 2015.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Planejamento tributário, fusão, cisão e incorporação**. 2ed. Curitiba: Juruá, 2007.