

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: INCIDÊNCIA DO ICMS EM EMPRESAS SITUADAS NO SUL DE MINAS GERAIS

BIANCA SAMPAIO ¹
CLAYTON GOMES DE MORAIS ²
EVANDRO DAMIÃO FRANCISCO RODRIGUES³
ISABELA VITÓRIA GONÇALVES⁴
PAULA CARDOSO⁵

RESUMO

Este trabalho tem por objetivo evidenciar a importância da elaboração do planejamento tributário, principalmente no que tange a incidência do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) tomando como base o decreto nº 43.080/02 que regula o ICMS no estado de Minas Gerais. Como objetivo complementar busca-se, por meio da realização de uma pesquisa de campo, levantar informações sobre o grau de conhecimento de gestores de empresas da região, quanto ao regulamento do ICMS.

Palavras-chave: Planejamento; Tributos; ICMS

¹ Pós-graduada em Controladoria e Finanças; Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas de Extrema (Faex); biancasampaio.s2@gmail.com

² Pós-graduado em Controladoria e Finanças; Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas de Extrema (Faex); clayton_mv@hotmail.com

³ Pós-graduado em Controladoria e Finanças; Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas de Extrema (Faex); evandro_rodrigues01@hotmail.com

⁴ Pós-graduada em Controladoria e Finanças; Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas de Extrema (Faex); isabelavga_139@hotmail.com

⁵ Pós Graduada em Controladoria e Finanças; Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas de Extrema (Faex); c-paulinha@hotmail.com

TAX PLANNING: ICMS INCIDENCE IN COMPANIES SITUATED IN THE SOUTH OF MINAS GERAIS

ABSTRACT

This work aims to highlight the importance of preparing tax planning, especially with regard to the incidence of the Tax on the Circulation of Goods and Services (ICMS) based on Decree No. 43.080/02 which regulates ICMS in the state of Minas Gerais. As a complementary objective, it is sought, through field research, to gather information about the level of knowledge of managers of companies in the region, regarding the ICMS regulation.

Keywords: *Planning; Taxes; ICMS.*

1. INTRODUÇÃO

Atualmente, com a globalização, o mercado se encontra cada vez mais competitivo, exigindo que as empresas, a fim de se manter no mercado, procurem investir na busca de vantagens que as coloquem a frente de seus concorrentes. Dentre as principais estratégias adotadas para obter vantagem competitiva, destaca-se o planejamento, uma vez que, tudo que é planejado de modo eficiente, acaba proporcionando melhores resultados.

O ato de planejar é de suma importância no ambiente empresarial, principalmente no que tange aos tributos que incidem sobre as atividades empresariais, dentre os quais pode-se destacar o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto de Renda (IR), Imposto de Importação (II) e Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), este último alvo deste estudo.

Sendo assim, entende-se que o planejamento tributário é uma forma lícita que os gestores podem utilizar para a redução da carga tributária da empresa, reduzindo desta forma, os dispêndios financeiros relacionados aos pagamentos de tributos e, conseqüentemente, melhorando o resultado financeiro da empresa.

Todavia, deve-se enfatizar que a realização de um bom planejamento tributário é algo extremamente complexo, uma vez que, exige que os gestores envolvidos no processo tenham um bom conhecimento sobre a confusa e complexa legislação tributária existente no país. Este fato se agrava ao se falar do ICMS, uma vez que cada Estado tem seu próprio regulamento a ser observado, dificultando sua compreensão e entendimento.

Para fins deste estudo, será considerado o decreto nº 43080/02 que trata da regulamentação do ICMS dentro do Estado de Minas Gerais, buscando identificar e explanar da forma mais simples possível as principais características e particularidades contidas neste decreto. De modo complementar, será realizada uma pesquisa de campo, por meio de um formulário eletrônico, com empresas da região do Sul de Minas Gerais, buscando aferir a visão que seus gestores tem sobre a importância de um planejamento tributário bem como o conhecimento que estes possuem sobre o regulamento de ICMS do Estado de Minas Gerais.

2. METODOLOGIA

A metodologia utilizada no presente estudo foi a realização de uma pesquisa de campo, realizada por meio de formulário eletrônico, objetivando identificar o grau de conhecimento das empresas situadas no Sul de Minas Gerais, no que tange ao ICMS. De modo complementar foi elaborado um estudo de caso, foi realizada uma análise comparativa entre o ICMS cobrado no estado de São Paulo e o ICMS de Minas Gerais, tomando por base um posto de combustível. O objetivo é demonstrar quanto o ICMS pode impactar no preço de comercialização dos combustíveis e nos resultados da empresa.

3. REFERENCIAL TEÓRICO

3.1 Conceito Gerais sobre ICMS

Conforme destacado pelo art. 155 da Constituição Federal de 1988 (CF/88) o Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicações (ICMS), é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
II - 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;
III - propriedade de veículos automotores. (BRASIL, 1988).

A CF/88 traz ainda, algumas diretrizes a serem observadas no que tange a regulamentação da cobrança do ICMS, sendo a principal delas, a característica da não cumulatividade – o qual está previsto no Art. 155, II, da CF/88 – “[o ICMS] será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado ou pelo Distrito Federal”, ou seja, para

efeitos de tributação será considerado apenas o valor acrescentado em cada etapa do processo produtivo, evitando-se desta forma, a tributação em “cascata”.

No que tange ao fato gerador, a Lei Complementar Nº 87/1996 – a qual regulamentou a cobrança do ICMS – destaca que o ICMS deve incidir sobre as operações apresentadas na tabela 1 abaixo.

Tabela 1 - Incidência: Fato Gerador

Operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

Prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias e valores;

Prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a repetição e a ampliação;

Fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios; quando sujeitas ao ISS, a Lei Complementar que trata deste imposto coloca a tributação separada do ICMS sobre as mercadorias empregadas

Entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja sua finalidade;

Sobre serviço prestado em outro país ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior e;

Sobre a entrada no território do estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e de energia elétrica, quando não destinados a comercialização/industrialização.

Fonte: Adaptado de Pêgas, 2018

É evidente que o principal fato gerador do ICMS é a circulação de mercadorias, o qual independe da natureza jurídica que gere a saída da mercadoria, podendo ser vendas, transferências entre matriz e filial, permuta ou doação. Pêgas (2018) complementa destacando que “o que faz nascer a obrigação de pagar o ICMS não é o negócio jurídico da venda de mercadorias, mas o fato da saída das mercadorias do estabelecimento, o que pode ser feito sem se realizar uma venda”.

Complementando o raciocínio do autor, Carrazza (2009) expõem:

Na verdade, a saída da mercadoria é apenas o momento em que a lei considera nascida a obrigação de pagar o ICMS. Este tributo surge, como vimos, quando ocorre a operação mercantil. A ‘saída’ é uma simples decorrência da transmissão da titularidade da mercadoria. É quanto se exterioriza tal transmissão. De qualquer modo, desde que ocorra a operação

mercantil, o tributo é devido, ainda que a mercadoria não transitar pelo estabelecimento do transmitente. [...]

Desta forma, até mesmo as operações de circulação de mercadorias ocorridas via internet, no momento da aquisição da mercadoria pelo site da empresa correspondente, é o suficiente para caracterizar o fato gerador do ICMS, sendo o aspecto físico da circulação da mercadoria, irrelevante para que ocorra a configuração da hipótese de incidência do ICMS.

Ainda em observância a Lei Kandir deve-se ressaltar que, a mesma, em seu art. 3º proíbe que haja a incidência do ICMS em determinadas situações, as quais estão descritas na tabela 2.

Tabela 2 – Não Incidência do ICMS

Livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;

Envio ao exterior de mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semielaborados ou serviços;

Transações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;

Transações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;

Mercadorias utilizadas na prestação de serviço de qualquer natureza;

Transações que decorram da transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;

Transações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor;

Transações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;

Transações de qualquer natureza relativas à transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras.

Fonte: Lei Complementar Nº 87, de 13 de setembro de 1996.

3.2 Base de Cálculo e Sujeito Passivo

De acordo com Frossard (2018) entende-se por base de cálculo a grandeza numérica ou econômica sobre a qual é aplicada a alíquota de forma que se possa obter o quantum do imposto, ou seja, é o valor relativo à operação ou a prestação de serviço para fins de cálculo do imposto.

No que tange a composição da base de cálculo do ICMS, deve-se, em observância ao determinado no art. 13 da LC 87/96, considerar, além do preço da mercadoria, o valor relacionado ao frete, ao seguro, aos descontos condicionais, ou seja, serão considerados para a composição da base de cálculo do ICMS, todos os valores que forem cobrados ao destinatário. Também deve-se ressaltar que o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) também irá compor a base de cálculo do ICMS, quando a mercadoria for adquirida com o intuito de ser utilizada para consumo ou para compor ativo fixo.

A LC 87/96 trata também sobre o sujeito passivo do ICMS:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

Sendo assim, entende-se que o sujeito passivo do ICMS é aquele que pratica algumas das hipóteses previstas como fato gerador do imposto, conforme destacado por Barreirinhas (2009) o qual ressalta que o contribuinte do ICMS é aquele que realiza as atividades de circulação de mercadoria ou prestação de serviços empresarialmente, com habitualidade devendo haver o intuito comercial, empresarial ou profissional na atividade.

No que tange a habitualidade Alexandre destaca que esta é de suma importância para que os bens vendidos sejam considerados mercadorias e, por conseguinte, o alienante seja considerado contribuinte do imposto. Sem a existência da habitualidade, o alienante é considerado comum, não sendo desta forma, um contribuinte do imposto.

3.3 Alíquotas

A CF 88 em seu artigo 155, inciso II, outorgou aos Estados a competência tributária para criar o ICMS e para atribuir determinadas características individuais, dentre estas a determinação da alíquota cobrada pelo Estado, devendo está, em observância a própria CF e a Lei Kandir, respeitar os limites mínimo e máximo atribuídos pelo Senado Federal, sendo estes, respectivamente, 7% e 35%.

Como as alíquotas do ICMS variam de Estado para Estado, torna-se difícil ao empresário identificar a alíquota correta a ser aplicada, principalmente no que tange as operações interestaduais, desta forma, a fim de se facilitar a identificação da alíquota correta, pode ser utilizada a tabela 3 abaixo, onde estão dispostas as alíquotas de ICMS dos Estados, tomando como base o ano de 2019.

Tabela 3 – Alíquotas do ICMS para Operações Estaduais e Interestaduais

ORIGEM	DESTINO																											
	AC	AL	AM	AP	BA	CE	DF	ES	GO	MA	MT	MS	MG	PA	PB	PR	PE	PI	RN	RS	RJ	RO	RR	SC	SP	SE	TO	IM
AC	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
AL	12	18*	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
AM	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
AP	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
BA	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
CE	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
DF	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
ES	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
GO	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
MA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
MT	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
MS	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
MG	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	18	7	7	12	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	4	
PA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
PB	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
PR	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	18	7	7	7	12	7	7	12	7	7	12	7	7	4	
PE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4	
PI	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4	
RN	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4	
RS	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	18	12	7	7	12	7	7	4	
RJ	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12	20**	7	7	12	7	7	4	
RO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17,5	12	12	12	12	4	
RR	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	4	
SC	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12	12	7	7	17	12	7	4	
SP	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12	12	7	7	12	18	7	4	
SE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	4	
TO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	4	
IM	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	

*AL = 17% + 1% de FECP (Fundo Estadual de Combate e Erradicação à Pobreza)
 **RJ = 18% + 2% de FECP

Fonte: Elaborado pelos próprios autores.

Por meio desta tabela pode-se obter as alíquotas referentes as operações de movimentação de mercadorias apenas efetuando o cruzamento da origem da operação e seu respectivo destino. Por exemplo, uma empresa situada em Minas

Gerais, que efetue o transporte de alimentos para São Paulo está sujeita a alíquota de ICMS de 12%, se esta mesma operação for realizada dentro do estado de Minas Gerais, a alíquota de ICMS será de 18%.

A tabela apresenta também a alíquota de ICMS referente aos produtos importados do exterior, a qual será de 4% tanto para operações estaduais quanto para as interestaduais, devendo observar as hipóteses previstas na resolução nº 13 de 2012:

Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, será de 4% (quatro por cento).

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se aos bens e mercadorias importados do exterior que, após seu desembaraço aduaneiro:

I - não tenham sido submetidos a processo de industrialização;

II - ainda que submetidos a qualquer processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento, renovação ou recondicionamento, resultem em mercadorias ou bens com Conteúdo de Importação superior a 40% (quarenta por cento).

§ 2º O Conteúdo de Importação a que se refere o inciso II do § 1º é o percentual correspondente ao quociente entre o valor da parcela importada do exterior e o valor total da operação de saída interestadual da mercadoria ou bem.

Nos casos que fogem a estas hipóteses supracitadas, ou se enquadrem no §4 do art 1º - o qual determina que os produtos importados devem possuir similar nacional – deve-se ser aplicada as alíquotas normais determinadas na legislação de cada Estado.

3.4 Crédito e Compensação do ICMS

Inicialmente deve-se ressaltar que os regimes tributários que se beneficiam com o crédito de ICMS são o lucro presumido e o lucro real, uma vez que estes possuem como característica a não cumulatividade, permitindo, desta forma, que ocorra a compensação do ICMS pago anteriormente com o ICMS devido nas operações de venda. As empresas optantes pelo Simples Nacional não fazem jus ao crédito de ICMS, conforme disposto na Lei Complementar 123/2006, a qual dispõe que sua incidência se dá sobre o faturamento, desta forma, as empresas optantes por

este regime tributário não possuem direito de se apropriar dos créditos relacionados a entrada de mercadoria e a prestação de serviços.

Entende-se por crédito fiscal o débito concedido ao contribuinte a fim de compensar o imposto cobrado anteriormente nas operações relacionadas a entradas de mercadoria no estabelecimento ou ao recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (DECRETO Nº 43080/2002).

Este conceito fica explícito ao se analisar o art. 54 do Regulamento do ICMS nº 9.203, de 18 de setembro de 1998, o qual dispõe que:

Art. 54 (...) § 1º O direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do ICMS, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, sendo o caso, à escrituração, nos prazos e nas condições deste Regulamento.

Para que o direito ao crédito seja consumado é necessário que ocorra o fato gerador – a entrada de mercadoria no estabelecimento ou a utilização de serviços de transporte ou de comunicação – além disso, deve-se possuir o documento fiscal que comprove tal movimentação, de forma a atender os requisitos legais para que ocorra o registro contábil do respectivo documento fiscal e a utilização de crédito, objetivando desta forma, verificar a exatidão do imposto destacado no documento para que ocorra posterior compensação.

Seguindo este entendimento, Oliveira et.al (2006, p.87) destaca que, para que possa ocorrer o crédito do ICMS deve-se observar as seguintes condições:

[...] Que o ICMS esteja corretamente destacado em documento fiscal hábil, com o atendimento de todas as exigências da legislação pertinente; Que o documento fiscal hábil seja emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco, ou seja, esteja inscrito na repartição competente, encontre-se em atividade no local indicado e possibilite a comprovação dos demais dados cadastrais impressos no documento fiscal; Que o documento fiscal hábil seja escriturado no respectivo Registro de Entradas, modelo 1 ou 1-A.

3.5 Vedação de Crédito

Em observância ao disposto no art 20 da Lei Complementar Nº 87 de 13 de setembro de 1996, deve-se ressaltar que existem hipóteses que não dão direito ao crédito do ICMS, as quais estão dispostas na tabela 4 abaixo.

Tabela 4 – Hipóteses de Vedação de Crédito do ICMS

Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento

Para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

Para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

Fonte: Elaborado pelos próprios autores.

3.6 Regulamento do ICMS de Minas Gerais (Decreto nº 43080/2002)

Em 13 de Dezembro de 2002, foi aprovado o decreto nº 43.080 o qual trata sobre o ICMS dentro do estado de Minas Gerais, abordando as hipóteses de incidência, o fato gerador do imposto, as possibilidades de crédito, as alíquotas, a base de cálculo, dentre outros fatores, os quais devem ser analisados de modo aprofundado pelos gestores das empresas quando estes forem iniciar o planejamento tributário da empresa.

O principal ponto a ser observado pelos gestores é no que tange as alíquotas do ICMS cobradas pelo Estado de Minas. Embora, como supracitado, as alíquotas sejam, de 18% para operações Estaduais – aquelas em que a movimentação das mercadorias e a prestação do serviço de comunicação ocorrem dentro do próprio Estado de Minas – e de 12 % para as operações Interestaduais, existem alguns casos que necessitam de maior atenção.

3.7 Alíquotas do ICMS para Contribuintes do Imposto Segundo Decreto 43080/2002

Conforme destacado no art. 42, inciso II, do Decreto Nº 43080/02, o qual trata sobre as alíquotas incidentes nas operações e prestações interestaduais, as alíquotas cobradas dos contribuintes do imposto em operações interestaduais acabam variando de acordo com a região em que se encontra o destinatário, conforme disposto na tabela 5 abaixo.

Tabela 5 – Alíquota de ICMS para Contribuintes do Imposto

Alíquota	Regiões
7%	Quando o destinatário for contribuinte do imposto e estiver localizado no Estado do Espírito Santo ou nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste;
12%	Quando o destinatário for contribuinte do imposto e estiver localizado nas regiões Sul e Sudeste, exceto no Estado do Espírito Santo;

Fonte: Elaborado pelos próprios autores

Ainda segundo o disposto no inciso II, alínea “d”, as alíquotas de ICMS podem ser de 4% quando o tomador e o destinatário da prestação de serviços de transporte aéreo de carga e mala postal forem contribuintes do imposto e nos casos em que os bens e as mercadorias sejam importados do exterior devendo atender ao requisito determinado no § 28 do art 42:

Art. 42 [...]§ 28 a alíquota a que se refere a alínea "d" do inciso II do caput:
 I - aplica-se também aos bens e mercadorias importados do exterior que, após seu desembaraço aduaneiro, ainda que submetidos a qualquer processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento, renovação ou recondicionamento, resultem em mercadorias ou bens com Conteúdo de Importação superior a 40% (quarenta por cento), assim considerado o percentual correspondente ao quociente entre o valor da parcela importada do exterior e o valor total da operação de saída interestadual da mercadoria ou bem [...] (DECRETO 43.080/2002).

3.8 Alíquotas Aplicadas nas Operações e Prestações Internas

O decreto de ICMS do Estado de Minas Gerais também traz diferentes alíquotas a serem aplicadas de acordo com o tipo de produto em que incide o fato gerador do ICMS, sendo este, considerado por muitos, como o ponto de maior dificuldade no que tange a compreensão do regulamento do ICMS de Minas Gerais uma vez que, são diferentes alíquotas que devem ser aplicadas para a operações realizadas com diferentes tipos de produtos e prestações de serviço. A tabela 6 abaixo, tem como proposito apresentar as principais alíquotas utilizadas bem como o tipo de produto ou prestação de produtos em que estas incidem.

Tabela 6 – Alíquotas Internas Aplicadas em Operações Relacionadas aos Seguintes Produtos

Alíquotas	Incidência
25%	na prestação de serviço de comunicação, na modalidade de telefonia, e nas operações com as seguintes mercadorias: cigarros e produtos de tabacarias; bebidas alcoólicas, exceto cervejas, chopes e aguardentes de cana ou de melaço; armas e munições; fogos de artifício; perfumes, cosméticos e produtos de toucador; combustíveis para aviação e gasolina e álcool para fins carburantes
30%	nas operações de fornecimento de energia elétrica para consumo residencial
12%	na prestação de serviço de transporte aéreo e nas operações com as seguintes mercadorias: arroz, feijão, fubá de milho, farinha de milho e farinha de mandioca, quando de produção nacional; carne bovina, bufalina, suína, caprina e ovina, salgada ou seca de produção nacional, máquinas, aparelhos e equipamentos industriais e máquinas, equipamentos e ferramentas agrícolas.
7%	nas operações com: Tijolos cerâmicos, tijoleiras, complemento de tijoleira, peças ocas para tetos e pavimentos, telhas cerâmicas, tapa vistas de cerâmica, manilhas, conexões cerâmicas, areia, brita, ardósia e blocos pré-fabricados; mel, própolis, geleia real, cera de abelha e demais produtos de apicultura.
31%	nas operações com gasolina para fins carburantes e com solvente
23%	nas operações com cervejas e chopes alcoólicos;
27%	na prestação de serviço de comunicação, de 1º de janeiro de 2016 a 31 de dezembro de 2022
25%	na prestação de serviço de comunicação, a partir de 1º de janeiro de 2023.

Fonte: Adaptado de Decreto Lei Nº 43.080/2002

4. Resultado da Pesquisa de Campo

De acordo com a pesquisa, foi identificada a periodicidade em que as empresas realizam o planejamento tributário identificando-se que, 65% das empresas realizam o planejamento tributário anualmente; 10% realizam a cada 2 anos; 5% realizam o planejamento a cada três anos ou mais; 10% nunca elaboraram um planejamento tributário e 10% realizam o planejamento tributário diariamente. Também buscou-se identificar se os estudos relacionados aos tributos e a seleção do regime tributário pela empresa são realizados por terceiros (escritórios contábeis, consultorias) ou pela própria empresa, identificando-se que 40% das empresas da região realizam estes estudos por meio de terceiros enquanto 35% dos estudos são realizados pelas próprias empresas e 25% das empresas não realizam este tipo de estudo.

Percebe-se por meio destes dados, que as empresas possuem muita dificuldade no que tange a realização do planejamento tributário, preferindo, em sua grande maioria, contratar terceiros para efetuar este estudo. As principais dificuldades apontadas pelos gestores destas empresas, no que tange a realização do planejamento tributário se concentram na compreensão da legislação tributária – apontado por 70% das empresas participantes da pesquisa – e no fato de, muitas vezes o planejamento ser elaborado com informações imprecisas ou no “achismo” do proprietário da empresa, sendo estes itens apontados por 45% dos participantes.

Contudo, os gestores reconhecem a importância da elaboração de um bom planejamento tributário para a empresa, uma vez que, por meio deste a empresa consegue maximizar seus resultados, retardando a incidência do tributo, evitando a incidência do fato gerador e aproveitando possíveis incentivos fiscais.

No que tange, especificamente, o regulamento de ICMS do estado de Minas Gerais, os resultados são ainda mais alarmantes, uma vez que, 60% dos entrevistados, possuem muito pouco conhecimento sobre o regulamento, o que pode gerar problemas como, por exemplo aplicação de alíquotas erradas, podendo gerar problemas futuros para a empresa, em caso de fiscalização.

Tais dados refletem a dificuldade encontrada pelas empresas em se compreender o descrito no decreto 43.080/02, conforme identificado na pesquisa realizada, onde, 90% dos respondentes, declararam possuir dificuldades na compreensão do decreto e, apenas 10% declararam possuir pouca dificuldade na compreensão do decreto.

5. Estudo de Caso: Impacto do ICMS em um Posto de Combustível

A fim de evidenciar o impacto que o ICMS de MG pode causar nas empresas, será realizada uma análise comparativa entre o ICMS cobrado no estado de São Paulo e o ICMS de Minas Gerais, tomando por base um posto de combustível. O objetivo é demonstrar quanto o ICMS pode impactar no preço de comercialização dos combustíveis e nos resultados da empresa.

Para efeito de comparação, tomar-se-á por base um posto de combustível implementado na cidade de Camanducaia, Minas Gerais e, uma análise hipotética da

implementação deste posto de combustível caso este opta-se por situar-se na cidade de Vargem, São Paulo.

5.1 Características Consideradas no Estudo

Para a realização deste estudo foram consideradas as seguintes características:

- A empresa atua na comercialização de combustíveis e lubrificantes e é optante pelo regime de tributação do lucro presumido. A apuração será trimestral.
- As alíquotas para identificação da base de cálculo de IRPJ são: para a operação de revenda de combustível, de 1,6% sobre o faturamento; para as operações de revenda de mercadoria 8% sobre a receita apurada no trimestre; para os serviços de lavagem, 32% sobre a receita trimestral; para aplicações financeiras e demais receitas a alíquota será de 100%. Após a identificação da base de cálculo será aplicada a alíquota de 15% sobre a base de cálculo acrescida de mais 10% sobre o lucro que ultrapassar R\$ 20.000,00/mês (R\$ 60.000,00 no trimestre).
- As alíquotas para identificação da base de cálculo de CSLL são: para a operação de revenda de combustível, de 12 % sobre a receita apurada no trimestre; para as operações de revenda de mercadoria 12% sobre a receita apurada no trimestre; para os serviços de lavagem, 32% sobre a receita trimestral; para aplicações financeiras e demais receitas a alíquota será de 100%.%. Após a identificação da base de cálculo será aplicada a alíquota de 9% sobre a base de cálculo encontrada.
- Para determinação dos valores referentes ao CIDE Combustível, o ICMS combustível; PIS/PASEP e Cofins, será utilizado o Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final, referente a 16/01/2020, onde os valores a serem considerados são: **Gasolina**: no estado de MG, será considerado o valor de R\$ 4,8569/litro e, no estado de São Paulo, o valor

de R\$ 4,3390/litro; **Diesel (S10)**: em MG R\$ 3,8958/litro e, em SP, R\$ 3,7760/litro; **Álcool**: em MG, R\$ 3,1969 e, em SP R\$ 2,9790/litro.

- As alíquotas de ICMS, PIS/PASEP, COFINS e CIDE utilizadas serão: **ICMS em MG**: 31% para gasolina; 16% para o etanol e 15% para o diesel; **ICMS em SP**: 25% para a gasolina; 12% para o etanol e 12% para o diesel. **CIDE**: R\$ 0,1000/litro de gasolina e R\$ 0,000/ litro de diesel. Em relação ao PIS/PASEP e Cofins os valores praticados são respectivamente R\$ 0,7925/litro e R\$ 0,3515/litro.
- O Preço de aquisição dos combustíveis será o divulgado pela ANP, sendo em MG, de R\$ 1381,06/m³ para a gasolina, R\$ 1951,36/m³ para o diesel e R\$ 1569,36/m³ para o etanol; no estado de SP, os preços considerados são de R\$ 1181,06/m³ para gasolina; R\$ 1891,73/m³ para diesel e R\$ 1378,05/m³ para o etanol.
- Os valores referentes as despesas operacionais, despesas com vendas e despesas administrativas serão mantidos os mesmos para a realização da análise, sendo estes respectivamente, R\$ 18548,00; R\$ 8000,00 e R\$ 12500,00.

5.2 Análise Comparativa MG x SP

Inicialmente serão destacados os custos referentes a aquisição dos combustíveis, sendo considerado, uma aquisição de 20.000,00 litros de gasolina, 12.000,00 litros de diesel e 16.000,00 litros de etanol. No quadro 1 abaixo está discriminada a operação de aquisição dos combustíveis bem como o custo envolvido, considerando a aquisição realizada no estado de São Paulo e no estado de Minas Gerais.

Quadro 1 – Custo da Aquisição de Combustíveis nos Estados de MG e SP

Combustível	Litros	M ³	SP		MG	
			R\$/m ³	R\$Total	R\$/m ³	R\$ Total
Gasolina	20000,00	16	R\$1181,06	R\$18.896,96	R\$1381,06	R\$22.096,96
Diesel	12000,00	12	R\$1891,73	R\$22.700,76	R\$1951,36	R\$31.221,76
Etanol	16000,00	16	R\$ 378,05	R\$22.048,80	R\$1569,36	R\$25.109,76
			Total	R\$63.646,52	Total	R\$78.428,48

Fonte: Elaborado pelos próprios autores.

Após o levantamento dos custos relacionados a aquisição serão levantados os valores dos tributos devidos na operação de revenda de combustível. Para efetuar o cálculo dos tributos é utilizado o preço médio ponderado do consumidor final, os valores e as alíquotas incidentes de cada tributo (ICMS, PIS/PASEP, Cofins e Cide Combustível) estão descritos no quadro 2 abaixo.

Quadro 2 – Alíquotas e Valores Utilizados como Base de Cálculo dos Tributos

Tributos	Gasolina		Diesel S10		Etanol	
	MG	SP	MG	SP	MG	SP
PMPC/litro	R\$ 4,8569	R\$ 4,3390	R\$3,8958	R\$ 3,7760	R\$ 3,1969	R\$ 2,9790
ICMS	31%	25%	15%	12%	16%	12%
PIS/PASEP/litro		R\$0,7925		R\$0,7925		R\$0,7925
Cofins/litro		R\$0,3515		R\$0,3515		R\$0,3515
CIDE/litro		R\$0,1000		R\$0,0000		R\$0,0000

Fonte: www.fecombustiveis.org.br

De posse dos dados supracitados os tributos incidentes sobre os combustíveis podem ser calculados, conforme disposto no quadro 3 abaixo.

Quadro 3 – Apuração dos Tributos sobre os Combustíveis

Tributos	Gasolina		Diesel		Etanol	
	MG	SP	MG	SP	MG	SP
ICMS	R\$30.112,78	R\$21.695,00	R\$7.012,44	R\$5.437,44	R\$8.184,06	R\$5.719,68
PIS/PASEP/Litro	R\$15.850,00	R\$15.850,00	R\$9.510,00	R\$9.510,00	R\$12.680,00	R\$12.680,00
Cofins/Litro	R\$7.030,00	R\$7.030,00	R\$4.218,00	R\$4.218,00	R\$5.624,00	R\$5.624,00
Cide/Litro	R\$2.000,00	R\$2.000,00	R\$0,00	R\$0,00		-
Total	R\$54.992,78	R\$46.575,00	R\$20.740,44	R\$19.165,44	R\$26.488,06	R\$24.023,68
			Total MG	R\$ 102.221,28	Total SP	R\$ 89.764,12

Fonte: Elaborado pelos próprios autores.

A título deste estudo, considerou-se como preço de venda as medias do PMPC de cada estado, além disso, os valores referentes a venda de mercadoria, lavagem e outras receitas, foram mantidos os mesmos para ambos os estados, sendo estes respectivamente, R\$ 100.000,00 para revenda de mercadoria; R\$ 10.000,00 referente a serviços de lavagem e R\$ 1.000,00 referentes a outras receitas. O quadro 4 abaixo retrata o total de receitas obtidas com a venda de 100% dos estoques de combustível adquiridos.

Quadro 4 – Apuração das Receitas

Fontes de Receita	Litros	MG		SP	
		Preço/Litro	R\$ total	Preço / Litro	R\$ Total
Gasolina	20000,00	R\$4,8569	R\$ 97.138,00	R\$ 4,3390	R\$ 86.780,00
Diesel	12000,00	R\$3,8958	R\$ 46.749,60	R\$ 3,7760	R\$ 45.312,00
Etanol	16000,00	R\$3,1969	R\$ 51.150,40	R\$ 2,9790	R\$ 47.664,00
	Total		R\$ 195.038,00	Total	R\$ 179.756,00
Revenda de Mercadorias			R\$100.000,00		
Serviços de Lavagem			R\$10.000,00		
Outras Receitas			R\$1.000,00		
Total de Receitas	Minas Gerais	R\$ 306.038,00	São Paulo		R\$290.756,00

Fonte: Elaborado pelos próprios autores.

Com os dados obtidos, pode-se calcular os valores devidos de IRPJ e CSLL, os cálculos estão demonstrados no quadro 5.

Quadro 5 – Lucro Presumido: Apuração de CSLL e IR nos estados de MG e SP

MINAS GERAIS					
RECANTO DOS IPÊS	RECEITA DEZ-FEV	IR		CSLL	
		%	Base	%	Base
Venda de Combustivel	R\$ 175.610,40	1,60%	R\$ 2.809,77	12,00%	R\$ 21.073,25
Revenda de Mercadorias	R\$ 100.000,00	8,00%	R\$ 8.000,00	12,00%	R\$ 12.000,00
Serviços de Lavagem	R\$ 10.000,00	32,00%	R\$ 3.200,00	32,00%	R\$ 3.200,00
Demais Receitas	R\$ 1.000,00	100,00%	R\$ 1.000,00	100,00%	R\$ 1.000,00
	Lucro Presumido		R\$ 15.009,77	Base CSLL	R\$ 37.273,25
	IR Devido - 15%		R\$ 2.251,46	CSLL - 9%	R\$ 3.354,59
SÃO PAULO					
RECANTO DOS IPÊS	RECEITA DEZ-FEV	IR		CSLL	
		%	Base	%	Base
Venda de Combustivel	R\$ 162.400,00	1,60%	R\$ 2.598,40	12,00%	R\$ 19.488,00
Revenda de Mercadorias	R\$ 100.000,00	8,00%	R\$ 8.000,00	12,00%	R\$ 12.000,00
Serviços de Lavagem	R\$ 10.000,00	32,00%	R\$ 3.200,00	32,00%	R\$ 3.200,00
Demais Receitas	R\$ 1.000,00	100,00%	R\$ 1.000,00	100,00%	R\$ 1.000,00
	Lucro Presumido		R\$ 14.798,40	Base CSLL	R\$ 35.688,00
	IR Devido - 15%		R\$ 2.219,76	CSLL - 9%	R\$ 3.211,92

Fonte: Elaborado pelos próprios autores.

Desta forma pode-se elaborar a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) do trimestre, evidenciando os resultados financeiros em São Paulo e em Minas Gerais. O quadro 6 abaixo representa a DRE elaborada.

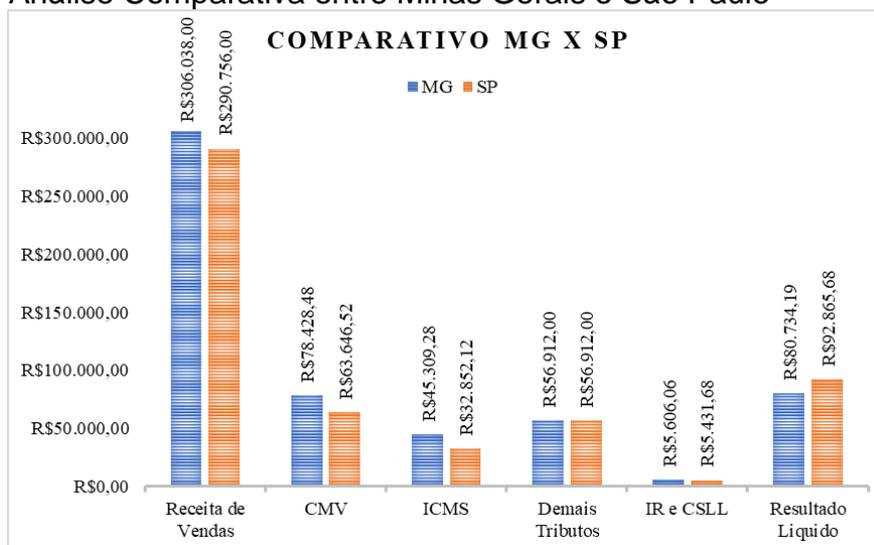
Quadro 6 – Demonstração do Resultado do Exercício

AUTO POSTO RECANTO DOS IPÊS		
DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO DO EXERCÍCIO		
	MG	SP
Receita de Venda	306.038,00	290.756,00
(-) Deduções	102.221,28	89.764,12
(=) Receita Líquida	203.816,72	200.991,88
(-) CMV ou CPV	78.428,48	63.646,52
(=) LUCRO BRUTO	125.388,24	137.345,36
(-) Despesas Operacionais		
(-) Despesas de Vendas	8.000,00	8.000,00
(-) Despesas Administrativas	12.500,00	12.500,00
(+ / -) Receitas / Despesas Financeiras	0,00	0,00
(-) O.Despesas Operacionais	18.548,00	18.548,00
Resultado Operacional	86.340,24	98.297,36
Lucro Antes do IRPJ/CSLL	86.340,24	98.297,36
IRPJ	2.251,46	2.219,76
CSLL	3.354,59	3.211,92
Resultado do Período	80.734,19	92.865,68

Fonte: Elaborado pelos próprios autores.

Alguns pontos do estudo realizado necessitam de destaque, conforme abaixo.

Gráfico 1 – Análise Comparativa entre Minas Gerais e São Paulo



Fonte: Elaborado pelos próprios autores

Embora, à primeira vista, Minas Gerais apresente uma receita elevada – cerca de 5,25% superior a receita obtida no estado de São Paulo – deve-se ressaltar que, isto se dá devido aos preços praticados na venda de combustíveis serem mais elevados do que os praticados em São Paulo. Isto não significa necessariamente, que o resultado final obtido no exercício seguirá o mesmo princípio, uma vez que, o único motivo dos preços serem maiores é a necessidade de a empresa dissolver os custos que teve na aquisição do combustível com os tributos cobrados pelos Estados e pela união.

Neste ponto entra o grande diferencial competitivo ofertado pelo estado de São Paulo. O custo relacionado, ao CMV da operação de aquisição dos combustíveis é, dentro do Estado de São Paulo, cerca de aproximadamente, 18,84% mais barato do que o CMV de uma empresa que esteja situada no estado de Minas Gerais, além disso, as alíquotas de ICMS praticadas no estado de São Paulo, são aproximadamente, 39,50% mais baratas do que no estado de MG. Tais fatos impactam de modo negativo os resultados dos postos de combustíveis situados em MG, uma vez que, o recolhimento de IR e CSLL acaba sendo 3% maior e, o resultado apresentado no final do exercício acaba sendo 13% menor do que os postos de combustíveis situados no estado de São Paulo.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A legislação tributária no Brasil é extremamente complexa e difícil de se compreender, dificultando a elaboração e a execução do planejamento tributário das empresas. Isto ficou evidente com a elaboração deste trabalho onde, identificou-se a enorme dificuldade a que as empresas estão sujeitas no que tange a um único imposto, o ICMS.

Conforme evidenciado neste trabalho, o ICMS é um imposto de competência estadual, ou seja, cada estado tem liberdade para determinar, por meio de decreto, as alíquotas que deverão ser observadas nas operações em que ocorra o fato gerador. Isso faz com que, dentre tantos tributos existentes no país, o ICMS seja um dos mais complexos e que necessita, de maior atenção, por parte das empresas, seja durante

a escolha da localidade em que esta será instalada, seja durante a elaboração de seu planejamento tributário.

Para elucidar a complexidade do regulamento do ICMS, foi realizada uma pesquisa, com foco no ICMS de Minas Gerais, com empresas situadas na região do sul de Minas, identificando-se que, 60% das empresas da região possuem pouco conhecimento sobre o decreto nº 43.080/02 que dispõe sobre o ICMS em Minas Gerais, também ressalta-se que 90% das empresas possuem dificuldade em compreender o disposto neste decreto, demonstrando assim, o grau de complexidade que o ICMS possui em Minas Gerais.

De modo geral, empresas de vários ramos optam por se situarem em Minas Gerais, devido aos incentivos fiscais que recebem dos municípios e, principalmente, pela baixa alíquota do ICMS interestadual, a qual está em 12%. Mas e se tratando de uma empresa que atue na revenda de combustíveis? Qual o motivo dos preços praticados serem maior que o de outros Estados? Qual a alíquota de ICMS sobre o Combustível praticada no Estado? A fim de sanar estas perguntas e demonstrar a importância de se conhecer o regulamento de ICMS de Minas Gerais, foi realizado um estudo de caso, tomando por base a empresa Auto Posto Recanto dos Ipês, buscando comparar o impacto que o ICMS iria causar nos resultados da empresa e nos preços praticados, considerando dois cenários, um deles se a empresa se situasse em Minas Gerais e o outro se a empresa se situasse em São Paulo.

Inicialmente, cabe ressaltar que, alguns itens têm alíquotas próprias de ICMSs, devendo estes ser observados com muita atenção pelos gestores. O combustível, por exemplo, tem alíquotas em Minas Gerais, de 31% para gasolina, 15% para o Diesel S10 e 16% para o etanol enquanto em São Paulo, as alíquotas são de 25% para a gasolina e 12% para o Diesel S10 e o Etanol. Logo é evidente que, uma empresa situada em Minas Gerais, tem um custo com recolhimento de ICMS 39,50% maior que uma empresa situada em São Paulo, o que resulta em preços maiores e resultados menores.

Como os resultados são menores se os preços praticados são maiores? Simples, de se explicar, embora a receita bruta obtida por uma empresa situada em Minas Gerais seja superior ao de uma empresa situada em São Paulo, os valores a

serem recolhidos de tributos, acabam sendo superiores, reduzindo em aproximadamente 13%, os resultados apurados no fim do período.

Sendo assim, fica explícita neste trabalho, a importância de se conhecer a fundo os regulamentos sobre ICMS dos estados, a fim de que a empresa possa selecionar sua localidade e elaborar seu planejamento tributário com maior segurança e eficácia, de forma que, por meio destes, possa maximizar seus resultados.

Como sugestão para futuros trabalhos na área, destaca-se a análise sobre a legislação tributária no estado e, o impacto que esta venha a sofrer com uma possível reforma tributária, identificando os impactos proporcionados nas empresas e, principalmente, para o consumidor final.

REFERENCIAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em 01 de dez de 2019.

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 (Lei Kandir). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm Acesso em 03 de out de 2019.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14ª ed. rev. e amp. São Paulo: Malheiros, 2009.

FROSSARD, Demerval. **ICMS Genérico: teoria e questões comentadas aplicáveis a todos os estados e ao Distrito Federal**. 5. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2018. 392 p.

MINAS GERAIS. **Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002**. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS). Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/d43080_2002.htm Acesso em 02 de set de 2019.

OLIVEIRA, Luís Martins de. CHIEREGATO, Renato. PEREZ JUNIOR, José Hernandes. GOMES, Marliete Bezerra. **Manual de Contabilidade Tributária**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária** 7. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2018.

SÃO PAULO. **Decreto nº 45.490, de 30 de novembro de 2000**. Aprova o Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação. Disponível em <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2000/decreto-45490-30.11.2000.html> Acesso em 15 de jan de 2020.