

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EM UM GRUPO DE TRÊS EMPRESAS DO RAMO DE SERVIÇOS, TRANSPORTE E COMÉRCIO DE FLORESTAS.

GARDA, Vagner Nilton¹
SOUZA, Rovane Roger Nunes de²
PITOL, Elizabete³
vagnermanut@gmail.com

RESUMO

Este estudo tem por objetivo apresentar o melhor regime tributário para três empresas de mesmo grupo econômico, sendo que na atualidade as empresas encontram-se no regime do Simples Nacional e calculando na composição de uma única unidade, ou seja, somando todas as receitas e despesas como se fosse uma entidade. Este estudo é de suma importância para os acadêmicos de ciências contábeis bem como todos os usuários da contabilidade e principalmente aos empresários das empresas em estudos que poderão se beneficiar do estudo para estratégias e decisões futuras. As empresas em estudo ficam situadas na cidade de Toledo no Paraná e tem respectivamente como atividades de comércio de madeiras, serviços florestais, e transportes de florestas. A alta carga tributária e a falta de orientação constante tem feito com que vários empresários tentando se manter no Simples Nacional abram novas empresas, o que acarreta em mais despesas administrativas e nem sempre será a opção menos onerosa. Partindo desse pressuposto é vantagem manter as três empresas ou a incorporação das mesmas, para a redução da carga tributária e a simplificação no processo administrativo? A elisão fiscal é uma das melhores ferramentas de gestão, a qual tem impacto direto no resultado das empresas onde um bom planejamento pode decretar a continuidade, e um mau planejamento pode ocasionar sua descontinuidade. Para que fosse possível a realização do estudo foram feitas pesquisas bibliográficas e um estudo de caso nas três empresas chegando-se ao resultado de que as empresas encontram-se no regime tributário menos oneroso aqui estudado, ressaltando a importância de se refazer este planejamento sempre que houver mutações em suas receitas, despesas, ou na folha de pagamento, que influenciam diretamente nos valores a pagar de tributos.

Palavras-chave: Planejamento Tributário, Impostos, Tributação.

¹ Acadêmico do curso de Ciências contábeis do Centro Universitário da Fundação Assis Gurgacz – FAG

² Acadêmico do curso de Ciências contábeis do Centro Universitário da Fundação Assis Gurgacz – FAG

³ Docente do Centro Universitário da Fundação Assis Gurgacz – FAG - ORIENTADORA

INTRODUÇÃO

O presente estudo visa analisar o planejamento tributário a partir do grupo de três empresas do ramo florestal, as quais têm suas atividades baseadas nos serviços, transportes e comércio de florestas, verificando o melhor regime tributário.

Este grupo empresarial tem sua base no município de Toledo no estado do Paraná e tem com atividade principal a extração, transporte e comércio florestal, mais precisamente nas florestas de eucalipto.

Apesar do regime do Simples Nacional parecer mais vantajoso não onerando demais a empresa em relação aos tributos, é fundamental avaliar no âmbito legal para que não se configure sonegação fiscal.

Segundo Fabretti (2009, p.134) “A evasão fiscal, ao contrario de elisão, consiste em prática contrária à lei. Geralmente, é cometida após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, objetivando reduzi-la ou oculta-la”.

Desta forma quando tratamos de evasão temos um ato ilegal, que infringe leis, e quando tratamos de elisão são formas de se pagar menos tributos se utilizando de falhas na lei ou partes que a mesma não trata.

As constantes alterações na legislação e também a falta de informação por parte dos empresários no que se diz respeito aos regimes tributários possíveis faz com que seja comum abrirem varias empresas para se manter no Simples Nacional. A questão é saber o quão vantajoso esta sendo esse tipo de enquadramento das empresas.

É vantagem manter as três empresas ou a incorporação das mesmas, para a redução da carga tributária e a simplificação no processo administrativo?

Possuindo somente uma empresa sob um regime tributário adequado no âmbito legal e concentrando a administração de pessoal e de recursos nesta mesma empresa teria suas vantagens reais. A empresa pagaria menos honorários contábeis, pois seria uma única empresa e seu custo administrativo seria teoricamente menor.

Mantendo sob o regime do Simples Nacional as três empresas não tendo nenhuma implicação legal resultariam na maximização dos lucros independente da complexidade de sua administração.

A fim de resolver essa problemática se faz necessário, e tendo como objetivo geral estudar as três empresas de forma hipotética como se fosse uma única entidade, a fim de Identificar os regimes tributários possíveis e o menos oneroso, sua diferenciação quanto ao tipo de atividade a que se aplicam os tipos de impostos que possam ter aproveitamento, e os que os diferencia no âmbito das receitas e despesas da entidade.

Para se chegar aos resultados esperados definimos três objetivos específicos que são: fazer um estudo aprofundado na contabilidade tributária, a fim apresentar e entender as particularidades de cada um e os quais se aplicaria as empresas em questão; analisar as três empresas, juntando todas as receitas, despesas e a folha de pagamento a fim de verificar qual o melhor regime tributário que se aplicaria se fosse apenas uma empresa; definir e estudar a metodologia a ser aplicada a pesquisa para chegar aos objetivos.

1 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICO METODOLÓGICA

A contabilidade tributária tem por objetivo estudar as regras e princípios básicos na aplicação dos tributos e definir quais são e para quais empresas são aplicados cada tributo.

Para Oliveira (2009), a contabilidade tributária tem por objetivo o controle e o planejamento de todos os tributos que são gerados pela entidade durante sua existência, além de analisar premissas de cada tributo. Desta maneira, se faz necessário um controle rigoroso das informações, para que sejam acompanhadas e atualizadas por um contador, a fim de evitar possíveis infrações fiscais ou penais.

Esse ramo da contabilidade é de suma importância, pois trabalha diretamente com a apuração dos tributos e informações que serão repassadas ao governo, e dentre os principais instrumentos da contabilidade tributaria esta a capacidade de se pagar menos tributos de forma legal, oque é chamado de planejamento tributário.

Segundo Cassone (2002, p.27) “Tributo é certa quantia em dinheiro que os contribuintes (pessoas físicas ou jurídicas) são obrigados a pagar ao Estado (União,

Estados, Distrito federal e Municípios) quando praticam certos fatos geradores previstos pelas leis tributárias”.

Em resumo o tributo é um valor em moeda corrente a ser pago ao Estado, e que não pode se cobrado como forma punitiva de atos ilícitos, o qual precisa ser exposto em lei não dependendo da vontade das partes.

Contribuinte é aquele que tem relação direta com o fato gerador do tributo, ou seja, o que fara o desembolso, o pagamento ou a compensação do pagamento. Já o responsável não tem relação direta com o fato gerador, mas tem responsabilidade expressa em lei, desta forma sendo classificado como sujeito passivo indireto.

Para Alexandre (2010, p.311):

[...] O sujeito passivo da obrigação tributária pode ser um contribuinte ou um responsável. Será contribuinte quando tiver relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; caso contrario, será denominado responsável. Em ambos os casos, a sujeição passiva depende da expressa previsão legal.

Deforma resumido o fato gerador é a causa suficiente para o nascimento do tributo e faz referencia a situação tributável. Além disso, o fato gerador é necessário para que o tributo exista, se não existe fato gerado não existe obrigação tributária.

Segundo Cassone (2002, p.151), “É o fato que gera a obrigação tributária”. Para gerar a obrigação tributária, o fato ocorrido deve enquadrar-se rigorosamente dentro dos termos da lei, fenômeno a que se dá o nome de subsunção.

A base de calculo é um valor de um elemento no qual se aplica a alíquota para se chegar ao valor de tributo a ser pago.

Para Fabretti (2009, p. 128), base de calculo “é o valor sobre o qual é aplicada a alíquota (percentual) para apurar o valor do tributo a pagar”. Desta forma podemos dizer que a base de calculo será o montante total a ser tributado.

No Brasil existem quatro regimes tributários possíveis, Simples Nacional, Lucro real, Lucro presumido e Lucro arbitrado, dos quais trataremos dos três mais pertinentes a nosso estudo.

O simples nacional é um regime diferenciado e instituído pela lei complementar 123/2006 valida a partir de 01/07/2007, para simplificar a arrecadação das microempresas e empresas de pequeno porte. Através da lei complementar 155/2016 foram alterados os limites máximos de faturamento para enquadrar-se ao

regime SIMPLES, que passa a ser até 4,8 milhões de faturamento anual conforme o que apresenta em seu art. 3º:

I - no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais);

II - no caso de empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais).

§ 1º Considera-se receita bruta, para fins do disposto no caput deste artigo, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

§ 2º No caso de início de atividade no próprio ano-calendário, o limite a que se refere o caput deste artigo será proporcional ao número de meses em que a microempresa ou a empresa de pequeno porte houver exercido atividade, inclusive as frações de meses.

§ 3º O enquadramento do empresário ou da sociedade simples ou empresária como microempresa ou empresa de pequeno porte bem como o seu desenquadramento não implicarão alteração, denúncia ou qualquer restrição em relação a contratos por elas anteriormente firmados.

O Lucro Real consiste em um regime mais complexo, que leva em conta o lucro líquido como a base de cálculo para os impostos, o que o torna mais vantajoso para empresas que trabalham com margens mínimas de lucro ou até mesmo prejuízos em alguns períodos.

Segundo o art.247 do Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999, o conceito de lucro real é:

Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto.

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais.

§ 2º Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente, observado o disposto no parágrafo seguinte.

§ 3º Os valores controlados na parte "B" do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, existentes em 31 de dezembro de 1995, somente serão atualizada monetariamente até essa data, observada a legislação então vigente, ainda que venham a ser adicionados, excluídos ou compensados em períodos de apuração posteriores.

O Lucro Real pode ser utilizado por todos os tipos de empresas, por opção ou por enquadramento, e a apuração dos tributos pode ser feita de forma mensal ou trimestral a escolha da empresa.

Podem optar pelo regime de lucro presumido as empresas que estão desobrigadas pela tributação no lucro real. De forma geral esse regime pode ser mais vantajoso para empresas com margens de lucro maiores do que a presunção, porém este fator não é via de regra, existem outros fatores a serem considerados.

A lei 12.814/2013 descreve os limites de receita para opção no Lucro presumido que são:

Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.
§ 1º A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário.
§ 2º Relativamente aos limites estabelecidos neste artigo, a receita bruta auferida no ano anterior será considerada segundo o regime de competência ou de caixa, observado o critério adotado pela pessoa jurídica, caso tenha, naquele ano, optado pela tributação com base no lucro presumido.

Respeitados os limites de faturamento máximo para enquadramento no regime de lucro presumido exposto na lei, a empresa pode optar por esse regime caso seja viável a seu negócio, e não esteja obrigada por lei a permanecer em outro regime tributário devido sua atividade de negócio.

Os impostos federais são instituídos pela união no art. 153 da CF, a qual define os seguintes tributos:

Compete à União instituir impostos sobre:
I - importação de produtos estrangeiros;
II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
III - renda e proventos de qualquer natureza;
IV - produtos industrializados;
V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
VI - propriedade territorial rural;
VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar. (CF 1988, Art. 153).

Imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, segundo Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996:

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.

Art. 2º O imposto incide sobre:

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

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

Por determinação constitucional, o ICMS é um imposto não-cumulativo, ou seja, do valor apurado sobre a operação de venda é deduzido o valor do imposto já pago na operação de compra (FABRETTI 2009).

De acordo com o artigo 156 da Constituição Federal é de competência dos municípios instituir o ISS, sendo que a alíquota deve ser no mínimo de 2% e máximo de 5% de acordo com artigo 8º da Lei Complementar 116/2003.

Como fato gerador do ISS estão as prestações de serviços listados na “Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003” e incide sobre o valor do serviço que servirá de base de cálculo.

O foco do estudo foi com a pesquisa exploratória-descritiva de um grupo de três empresas, dos ramos de serviços comércio e transportes de florestas situadas em na cidade de Toledo no estado do Paraná.

A pesquisa exploratória é feita a partir de um estudo bibliográfico a fim de conhecer quais os tipos de regimes tributários e o que os diferenciam uns dos outros. Em um segundo momento é feita entrevista com os empresários para conhecimento

da atividade que as empresas exercem e quais suas necessidades atuais e futuras quanto a parte tributária da empresa.

Este tipo de pesquisa tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses. A grande maioria dessas pesquisas envolve: (a) levantamento bibliográfico; (b) entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado; e (c) análise de exemplos que estimulem a compreensão (GIL, 2007 *apud* GERHARDT; SILVEIRA, 2009, p.35).

A empresa possui contabilidade terceirizada devido ao porte de sua empresa, desta forma a empresa irá solicitar a documentação ao escritório de contabilidade para que possa nos disponibilizar. Através dos documentos contábeis será feita uma pesquisa descritiva.

A pesquisa será bibliográfica a fim de conceituar os tipos de impostos e regimes de tributação possível, bem como as vantagens de se ter um bom planejamento tributário.

Segundo Marconi e Lakatos (2010 p.166):

A pesquisa bibliográfica, ou fontes secundárias, abrange toda a bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, material cartográfico etc, até meios de comunicação oral: rádio, gravações em fita magnética e audiovisuais: filmes e televisão. Sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto, inclusive conferências seguidas de debates que tenham sido transcritos por alguma forma, quer publicadas, quer gravadas.

A pesquisa documental segundo Marconi e Lakatos (2010), é denominada fonte primária, pois a fonte de coleta está restrita a documentos escritos ou não sendo feitas no momento que ocorre o ato ou depois. A pesquisa será documental no que rege a análise de documentos contábeis a fim de determinar o melhor regime tributário para as empresas

No lucro real o lucro líquido é a base de cálculo para o imposto de renda e para a Contribuição sobre o lucro líquido (CSLL), o que torna este regime mais atrativo quando as empresas trabalham com volumes grandes de produção, porém margens de lucro mínimas, contudo temos que observar a influência do PIS e do



COFINS, os quais tem uma alíquota mais elevada e tem como base de cálculo a receita bruta, sendo um percentual de 1,65% para o PIS e 7,6% para COFINS, e a dedução de insumos, energia e custos diretos.

Já o lucro presumido se torna mais interessante quando a margem de lucro é maior que a presunção, e em relação a PIS e COFINS as alíquotas não menores, com 0,65% para o PIS e 3% para COFINS sobre a receita.

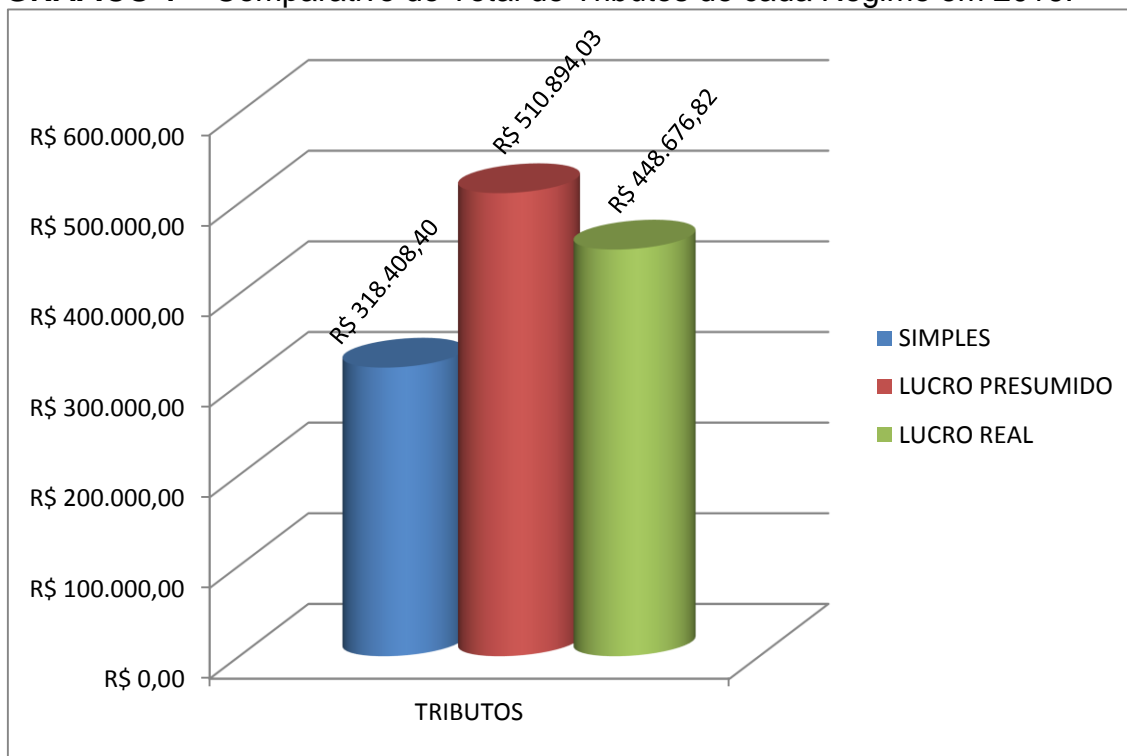
O regime em que as empresas então enquadradas é o simples nacional, o qual unifica o pagamento da PIS/PASEP, COFINS, IRJJ, CSLL, ICMS, IPI e INSS Patronal em uma única cobrança, sendo que esta alíquota é tabelada e aumenta em função do aumento das receitas.

2 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Este tópico é apresentado o objetivo principal do estudo, onde demonstra e compara os impostos devidos em cada regime apurado, sendo que no regime de Simples Nacional foram utilizados os dados disponibilizados pelas empresas, e para o Lucro Real e Lucro Presumido calculamos com base na folha de pagamento, receitas e despesas das três empresas, as somando como se fossem uma única entidade.

No GRAFICO 1 a baixo está representado o montante de tributos calculados em cada regime para o ano de 2016 das três empresas em estudo.

GRÁFICO 1 – Comparativo do Total de Tributos de cada Regime em 2016.

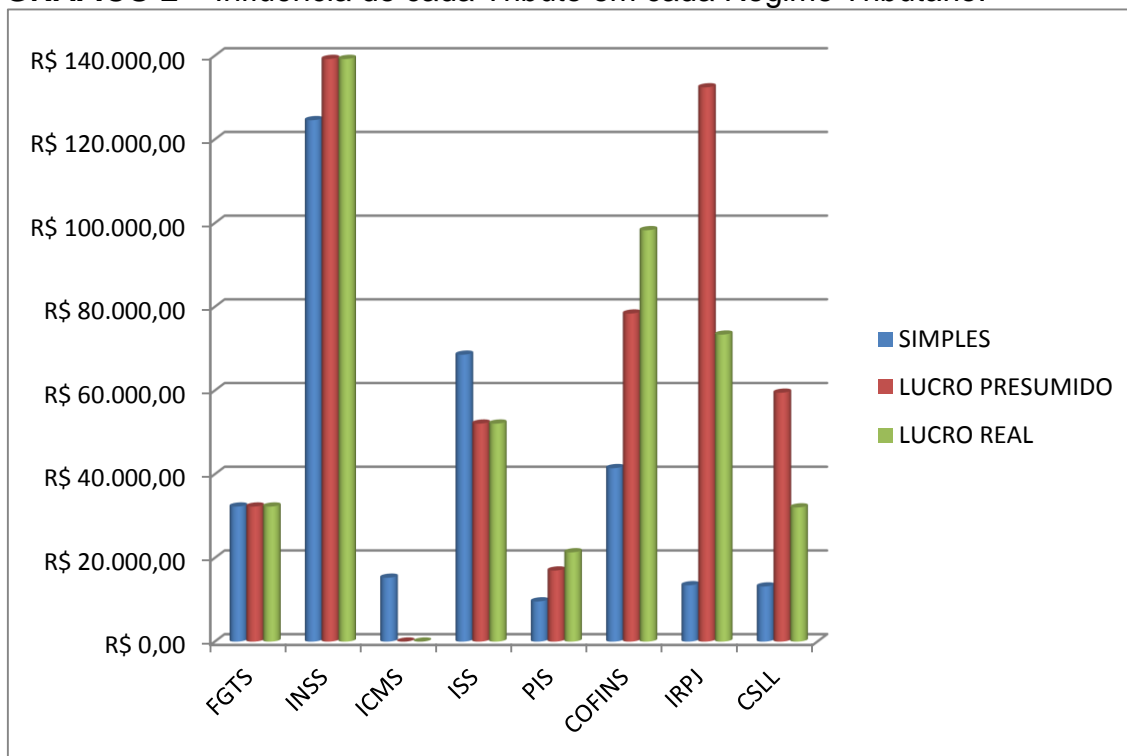


Fonte: Autores da pesquisa (2017)

O regime tributário que apresentou menor valor a pagar foi o Simples Nacional com o valor de R\$318.408,10 (trezentos e dezoito mil quatrocentos e oito reais e dez centavos), em seguida vem o Lucro real que apresentou um valor de R\$ 448.676,82 (quatrocentos e quarenta e oito mil seiscentos e setenta e seis reais e oitenta e dois centavos), e por fim o Lucro Presumido sendo o mais oneroso com o valor de R\$ 510.894,03 (quinhentos e dez mil e oitocentos e noventa e quatro reais e três centavos).

No GRÁFICO 2 a baixo podemos observar a influência de cada tributo em cada Regime tributário.

GRÁFICO 2 – Influência de cada Tributo em cada Regime Tributário.



Fonte: Autores da pesquisa (2017)

Através do gráfico podemos observar que o tributo que tem maior diferença entre um regime e outro é o IRPJ, principalmente no Lucro presumido, e inclusive os valores de PIS/PASEP e COFINS são bem maiores para esse regime, já o INSS é igual em percentual para o Lucro Real e Lucro presumido, e o FGTS é igual para os três regimes estudados.

O Regime de Simples Nacional apesar de ser o menos oneroso em seu total, tem incidência de tributos com maior representatividade que em outros regimes, que é o caso do ISS, que no Simples varia em função da receita, e no Lucro Real e Lucro Presumido observado a lei municipal é 3% (três pontos percentuais) independente das receitas.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O trabalho teve por objetivo apresentar os valores de tributos pagos por três empresas do mesmo grupo e calcular os valores que pagariam se fossem uma única empresa no regime de Lucro Presumido e Lucro Real com base nos dados do ano de 2016 e na Legislação.

No Brasil a carga tributária é elevada e tem levado muitas empresas a fecharem as portas, e a cada dia se torna mais importante planejar-se antes de constituir uma empresa, assim o empresário terá certeza da viabilidade de seu negócio e evitara frustrações futuras. O sistema tributário nacional bem como os regimes tributários nacional são complexos mas podem oferecer alternativas diferenciadas para cada empresa, e cabe a ela optar por uma menos onerosa garantindo sua continuidade.

Em busca de alternativas tributárias é comum que os pequenos empresários constituam mais de uma empresa com objetivo de continuar no regime Simplificado de tributação, e também reduzir sua faixa de enquadramento dividindo as receitas em mais de uma empresa para se pagar menos tributos. Mas essa alternativa não pode ser tratada como regra geral, pois os outros regimes podem oferecer outras vantagens, como a não cumulatividade de tributos e aproveitamento de prejuízos na redução da base de cálculo como, por exemplo, no Lucro Real.

Por esse motivo o planejamento tributário ganha força e torna-se indispensável para todas as empresas, sejam elas grandes ou pequenas. E de forma geral os tributos são basicamente influenciados por receitas, despesas, margens de Lucro e Folha de pagamento, e, portanto face de fundamental importância fazer um novo planejamento tributário a cada mutação em um desses fatores.

Após realizarmos os cálculos nos regimes tributários Lucro Presumido e Lucro Real, observamos que o regime em que as empresas então, ou seja, o Simples Nacional ainda é o menos oneroso.

O Lucro Presumido apresentou-se como o mais oneroso, sendo inviável a sua opção. Já no Lucro real observamos alguns meses em que a empresa teria prejuízo poderia se isentar de IRPJ e CSLL, que foi o caso dos meses de agosto a novembro, e teve valores a pagar de PIS/PASEP e COFINS menores que no Lucro Presumido.

Concluimos que, as empresa pagam menos tributos da maneira que estão enquadradas observando os três regimes apresentados. Outro fato é que as receitas e despesas nesse tipo de serviço oscilam muito, e isso pode influenciar diretamente no cálculo de regime tributário, sendo assim necessário que a cada mudança na lei



que interfira nesses regimes, ou mutações nas receitas, despesas ou na folha de pagamento dessas empresas seja feito um novo Planejamento Tributário com o objetivo de pagar menos tributos e tornar essas empresas mais lucrativas e competitivas.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário Esquemático**. 4. Ed. Rio de Janeiro: Florense 2010.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 14. Ed. São Paulo: Atlas 2002.

FABRETTI, Lúdio C. **Contabilidade Tributária** – 11ª ed. – São Paulo: Atlas, 2009.

GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo, **Métodos de Pesquisa** – disponível em <http://www.ufrgs.br/cursopgdr/downloadsSerie/derad005.pdf> acessado em 09 de outubro de 2017.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos De metodologia Científica**. 7º ed. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Saraiva 2009.

PALÁCIO DO PLANALTO. **Uso de referências e documentos eletrônicos**. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 – disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm. Acesso em 07 de outubro de 2017.

PALÁCIO DO PLANALTO. **Uso de referências e documentos eletrônicos**. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 – disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm Acesso em 10 de outubro de 2017.

PALÁCIO DO PLANALTO. **Uso de referências e documentos eletrônicos**. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm Acesso em 10 de outubro de 2017.

PALÁCIO DO PLANALTO. **Uso de referências e documentos eletrônicos**. Lei nº 12.814, de 16 de maio de 2013 – disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12814.htm Acesso em 10 de outubro de 2017.

SENADO. **Uso de referências e documentos eletrônicos**. Da tributação e do Orçamento Art.153 e Art.156 disponível em http://www.senado.gov.br/atividade/const/con1988/con1988_15.09.2015/art_153_.asp Acesso em 10 de outubro de 2017.



PALÁCIO DO PLANALTO. **Uso de referências e documentos eletrônicos.** Lei complementar nº 116, de 31 de julho de 2003 – disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm. Acesso em 09 de abril de 2017.