

## Substituição tributária do ICMS na construção civil: um estudo sobre índice de valor adicionado no produto argamassa.

**Junior Aparecido dos Santos**

Graduado em Ciências Contábeis pela Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado (FECAP).

E-mail: jrsantos1976@yahoo.com.br

Recebido em: 21 de maio de 2011 / Aprovado em: 11 de agosto de 2011

Editores Responsáveis: Prof. Ms. Marcelo Krokosz; Prof. Dr. Wanderley Carneiro

Processo de Avaliação: *Double Blind Review*

### RESUMO

O presente trabalho, com objetivo de descrever, investigou a forma de cálculo e os impactos na Construção Civil de um dos principais tributos indiretos, o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). Trata-se de um Tributo sobre o valor agregado que exerce papel relevante em relação ao planejamento das empresas e a precificação dos produtos, que deveria ser recolhido após a circulação das mercadorias e que no regime de Substituição Tributação (ST) incide na aquisição. Empregou-se a Metodologia de análise bibliográfica e pesquisa de campo realizada junto aos fabricantes de argamassa no Estado de São Paulo. Verificou-se que o Tributo, na forma de ST, dependendo dos prazos acordados, poderá ser pago antes da efetiva negociação para consumo, contudo, a adoção por parte do Fisco desse mecanismo, onde o responsável por substituição, na qualidade de Substituto, apura e recolhe o ICMS devido por outros contribuintes, não impactou problemas significativos no fluxo de caixa dos Substitutos e a margem de valor agregado pode-se identificar como coerente. Constatou-se finalmente que há um grande desconhecimento por parte das empresas varejistas sobre essa forma de tributação, provocando complexidade neste ponto da cadeia de comercialização.

**Palavras-chave:** ICMS. Substituição tributária do ICMS. Índice de Valor Adicionado. Argamassa.

## ABSTRACT

This work, in order to describe, investigate how to calculate and impacts in construction of a major indirect taxes, the tax on circulation of goods and on services of Interstate and Intermunicipal Transportation and Communications ( ICMS). It is a tax on the value that plays an important role in relation to business planning and product pricing, which should be collected after the movement of goods and that under the Replacement Tax (ST) focuses on the acquisition. We applied the methodology of literature review and field research conducted with the mortar manufacturers in the State of São Paulo. It was found that the tribute in the form of ST, depending on the agreed deadlines, may be paid before the actual negotiation for consumption, however, the adoption by the IRS this mechanism, which is responsible for replacement, as a substitute, clears and collects sales tax owed by other taxpayers, significant problems did not impact cash flow margin of Substitutes and value added can be identified as coherent. It was found that there is finally a great ignorance on the part of retailers about this form of taxation, causing complexity at this point in the supply chain.

**Key words:** GST. Replacement of the ICMS Tax. Added Value Index. Mortar

## 1 INTRODUÇÃO

É do conhecimento público que o Governo, nas esferas de arrecadação de âmbito Federal, Estadual e Municipal, desde a implementação dos meios de controles eletrônicos de fiscalizações e arrecadações de tributos e impostos em geral, aprimorados a partir da década de 90, intensifica seus esforços no sentido de inibir a sonegação tributária e arrecadar mais de um número cada vez maior de contribuintes.

No entendimento de Santana (2003, p. 80): “Ao exercer função tributária, a administração pública interfere no patrimônio das pessoas” e “[...] os tributos sejam eles quais forem, refletem na vida das empresas como um limitador ao desenvolvimento [...]”. (OLIVEIRA, 2005, p. 19).

[...] a busca frenética e, cada vez mais intensa, do Fisco, de instrumentos assecuratórios de uma arrecadação mais eficiente e de meios que facilitem a fiscalização do cumprimento das demais obrigações tributárias, pois os níveis de arrecadação não têm se mostrado eficientes e o poder tributante vem buscando, cada vez mais,

lançar mão de meios alternativos como forma de recolher mais imposto como menor esforço e, dado ao crescente comprometimento das receitas, de forma antecipada, adotando-se a figura do responsável por substituição, para que esse apure e recolha o ICMS devido por outros contribuintes (MEIRA JUNIOR, 2008, p. 15).

O ilustre Meira Junior, então, procura dizer que os fins justificam os meios.

Na visão de Santos (2008, p. 96) “O Governo do Estado de São Paulo visando a aumentar a arrecadação atribuiu à substituição tributária para frente, para trás e concomitante, principais mecanismos de controle e arrecadação do ICMS”.

Neste sentido, o fisco paulista por meio do artigo 313 Y do RICMS/2000 (SÃO PAULO, 2000) atribuiu para os materiais de construção e congêneres nas condições que especifica o citado fundamento legal, a obrigatoriedade a partir de 01 de Abril de 2008 da substituição tributária para frente, ou seja, aquela em que o sujeito passivo recolhe o imposto devido pelas operações próprias e das operações subsequentes, como forma de aumento da eficiência no efetivo recolhimento do tributo antes do fato gerador (SANTOS, 2008, p. 61)

Entendemos, portanto, que a implementação desse instituto, resulta na simplificação e efetividade do controle de arrecadação por parte do Fisco Paulista, já que permite a centralização da fiscalização em um universo menor de contribuintes, estendendo sua eficácia tributária a toda a cadeia de comercialização seguinte. No entanto, as empresas do setor reagem alegando que essas margens, presumidas pelo Fisco para a antecipação do ICMS-ST sobre a argamassa são maiores que as de mercado, atribuindo a esse mecanismo a responsabilidade na elevação da carga tributária, além do aumento de preços, perdas financeiras e subsequente encolhimento no consumo de toda a cadeia, causando desemprego e aumento de inflação destes produtos.

No entendimento de Bogo (2008, p. 55): “[...] o desequilíbrio na distribuição da carga tributária representa motivo de injustiça e de indignação daqueles que a suportam em maior grau”.

Portanto, tendo em vista o exercício pleno das atividades de arrecadação e fiscalização do Estado e a obrigação do contribuinte pelo recolhimento do imposto de forma antecipada, esse trabalho procura dimensionar a forma de cálculo, assim como os efeitos da aplicação de um

Índice de Valor Adicionado (IVA) inadequado e os principais aspectos e impactos da ST-ICMS - nas empresas fabricantes do produto argamassa no Estado de São Paulo e visa à contribuição com os estudos acerca dessa modalidade de tributação, demonstrando a necessidade de pesquisas acadêmicas nas relações entre o Fisco e os contribuintes de tributos na busca pelo ponto de equilíbrio na tributação.

O objetivo do presente estudo é contribuir com a classe contábil, inserindo-a em um novo campo de desenvolvimento e atuação de forma efetiva com a gestão e o planejamento estratégico da administração tributária, ao que Oliveira (2005) na introdução de sua abordagem sobre o assunto define como “um dos maiores desafios da Contabilidade e da Controladoria brasileira.”

Especificamente, para tratarmos o problema da pesquisa, responderemos à sua principal pergunta: Quais os reais efeitos para as empresas, o governo e a sociedade consumidora, da aplicação do mecanismo da ST-ICMS e do arbitramento de um IVA diferente do praticado na cadeia de circulação do produto argamassa no Setor da Construção Civil?

O estudo apresenta a seguinte estrutura: Introdução, fundamentação teórica, metodologia, apresentação e análise dos resultados e considerações finais.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

Segundo Martins e Theóphilo (2007, p. 27), “O objetivo da teoria é o da reconstrução conceitual das estruturas objetivas dos fenômenos, a fim de compreendê-los e explicá-los.”

O arcabouço teórico do referido estudo será apresentado na presente seção, situando o leitor sobre o tema pesquisado. Tal referencial abrange: A carga tributária brasileira, evolução histórica do ICMS e a implementação do IVA utilizado no mecanismo da ST-ICMS para frente, as definições de contribuintes; substituto e substituído e a representatividade do ICMS sobre o montante de tributos e ao Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro.

## 2.1 A carga tributária brasileira

No Brasil, a tributação exerce papel relevante em relação ao planejamento das empresas e a precificação dos produtos. Estudo realizado em Agosto de 2006 pela Coordenação-Geral de Política Tributária da Receita Federal revelou que a Carga Tributária Brasileira, em 2005, foi de 37,37% do PIB, cujo ICMS, imposto com a maior parcela de arrecadação, representou sozinho 7,99% do PIB ou o equivalente a 21,38% do montante arrecadado (BRASIL, 2006). Outro estudo recente feito pelo respeitado Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), revela que a carga tributária brasileira, em 2008, chegou a 36,56% do PIB, com um montante arrecadado no ano de R\$ 1,056 trilhão sobre o valor do PIB, que ficou em R\$ 2,889 trilhão. No mesmo período, cada brasileiro pagou aproximadamente R\$ 5.572 em impostos, com um aumento de R\$ 652 sobre os valores pagos em 2007.

De acordo com o relatório “Doing Business – 2010” divulgado em Setembro de 2009 pelo Banco Mundial, o Brasil ocupa o último lugar entre os 183 países pesquisados, com isso, em média, de acordo com esse relatório, os empresários brasileiros por ano precisam trabalhar 2.600 (duas mil e seiscentas) horas para quitar as contas com o Fisco, enquanto que a média na América Latina é de aproximadamente 563 (quinhentas e sessenta e três) horas. Nos Emirados Árabes, para alcançar o mesmo objetivo são necessárias 12 (doze) horas de trabalho por ano (BANCO MUNDIAL, 2009).

## 2.2 O ICMS

O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), cuja competência é atribuída aos Estados e do Distrito Federal, constitucionalmente previsto e instituído pela Lei Complementar 87/96, denominada “Lei Kandir”, foi criada com o objetivo de regulamentar e definir a tributação do ICMS entre os Estados brasileiros e, assim, responsabilizá-los nas atribuições de espécies de substituição tributária (SANTOS, 2008).

O ICMS é um tributo indireto e não cumulativo, calculado por dentro e devidamente repassado para o preço do produto ou serviço a cada etapa econômica.

Tributo (*tributum: dar, receber, fazer elogios, presentear*), cujo sentido em sua origem e durante um longo período era a exigência que as tribos vencedoras faziam às tribos vencidas, na forma de bens ou serviços prestados.

Os primeiros relatos sobre tributos no Brasil referem-se à exploração do Pau-Brasil mediante concessão da coroa.

Em 1922 procurando se modernizar, o Governo Federal instituiu o Imposto de Vendas Mercantis (IVM), que durou até 1934 quando a Constituição determinou que o imposto de consumo passaria a ser competência dos Estados. Surgiu então o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), que incidia sobre sucessivas circulações das mercadorias, mas o IVC apresentava um grave problema, a incidência era cumulativa, o que onerava incrivelmente os produtos na forma de cascata tributária.

A Constituição promulgada em 1934, a segunda da República, reconheceu essa situação ao enfatizar a importância do imposto sobre o consumo, competindo aos Estados, portanto, decretar entre outros o imposto sobre as vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores (AMED; NEGREIROS, 2000, p. 264-265).

Uma das primeiras medidas do governo militar foi promover uma reforma tributária. Planejada e discutida nos anos de 1964 e 1965, resultou na Emenda Constitucional nº 18 de 1965. A medida manteve o ICM, Imposto sobre Consumo no plano Estadual e no plano Federal instituiu o imposto sobre transportes e comunicações.

A Constituição de 1988, substituiu o ICM pelo atual ICMS (BRASIL, 1988). Na sua nova configuração, o imposto sobre operações de mercadorias ampliou sua base de incidência, abrangendo, ainda, as operações de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Em 1996, por meio da Lei Complementar 87/96 foram disciplinadas formas de crédito para o Ativo Imobilizado pelas empresas. Em suma, o Governo disciplinou que apenas haverá direito ao crédito as mercadorias relacionadas com a atividade fim da empresa.

Entende-se, portanto, que a sigla ICMS, diz mais do que se lê.

### 2.2.1 A Substituição Tributária do ICMS

Por meio do mecanismo Legal da ST-ICMS, o Governo visa a coibir a sonegação fiscal e atribui em algumas operações, geralmente ao estabelecimento industrial contribuinte, a responsabilidade pelo pagamento antecipado do imposto devido desde a cadeia comercial, até sua venda ao consumidor final, utilizando-se para tanto do “fato gerador presumido” (*rectius: fato jurídico tributário fictício*) do último preço de venda, conhecido como IVA que deve ser acrescido ao preço do produto para o cálculo do ICMS-ST.

O imposto será atribuído de forma objetiva ao contribuinte ou ainda na condição de substituto tributário, na qual a esse transfere-se a responsabilidade sobre uma ou mais operações ou prestações de ICMS-ST para frente.

Contribuinte substituto é aquele que a legislação determina como responsável pelo recolhimento do imposto e contribuinte substituído é aquele que dá a causa pelo fato gerador, mas a legislação o dispensa do recolhimento, pois, atribui ao substituto essa obrigação (SANTOS, 2008, p. 23)

Para Gaspar (1998, p. 148): “na substituição tributária, o legislador determina que se antecipe uma incidência, tornando ocorrido o que iria ocorrer, isto é, cobrando o ICMS antes da eclosão do fato gerador”.

A legislação define que a incidência do imposto está condicionada à aquisição da mercadoria.

“Dessa forma, o produtor já recolhe o imposto ou contribuição incidente no preço final de revenda ao consumidor, ou seja, sobre o fato gerador que só ocorrerá posteriormente.” (FABRETTI, 2006, p. 85).

Entendemos, portanto, que a ST-CMS consiste em atribuir para um único contribuinte, geralmente à indústria, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto de toda a cadeia de comercialização, abrangendo a saída do estabelecimento fabricante até sua venda ao consumidor final.

## **2.2.1.1 Espécies de substituição tributária do ICMS**

### **2.2.1.1.1 Para trás**

A espécie de ST-ICMS para trás, assim entendido como diferimento, definido por Meira Junior (2008, p. 40) como “[...] uma postergação do momento do recolhimento do tributo [...] que pode vir a se concretizar em longínqua etapa de comercialização [...]” é aplicada geralmente aos produtos agropecuários, resíduos industriais e sucatas, assim como em diversos produtos rurais como: trigo em grão, soja, gado, aves e outros. Santos (2008, p. 63) exemplifica o diferimento:

Muitas vezes, o diferimento é aplicado a todos os insumos utilizados pelo produtor rural, exemplo: o produtor adquire medicamentos para criação de frangos com diferimento; cria os frangos e vende para o abatedouro paulista com o diferimento; o frigorífico abate o frango e vende a carne de frango com o ICMS.

Ainda de acordo com Santos (2008, p. 64), “O diferimento atribuído às indústrias gráficas situadas neste Estado é uma espécie de substituição tributária para trás, em que a indústria paulista que adquire embalagens fica responsável pelo recolhimento do imposto.”

Entendemos, portanto, que a ST-ICMS para trás ou diferimento transfere a incidência do imposto para um momento futuro, assim entendido o final do processo de fabricação e disponibilização do produto para venda, esse mecanismo é, logo, o oposto da forma tradicional, ou seja, aquela conhecida como ST-ICMS para frente, caracterizada pela antecipação do imposto futuro.

### **2.2.1.1.2 Concomitante**

Essa espécie de ST-ICMS caracterizava-se pela atribuição da responsabilidade pelo pagamento do imposto a outro contribuinte e não àquele que realize a operação, assim



entendidas as prestações de serviços de transporte rodoviário de cargas iniciado no território paulista por transportador autônomo não contribuinte a um tomador contribuinte (responsável tributário). Neste caso, a transportadora transferiria a obrigatoriedade do recolhimento para o tomador que, por sua vez, recolhia o débito do imposto, cuja base de cálculo era o próprio valor da operação. A citada operação no Estado de São Paulo era amparada pelo o artigo 317 do Decreto 45.490, de 30 de Novembro de 2000 (SÃO PAULO, 2000), cujos efeitos foram revogados a partir de 01 de Agosto de 2008, por meio do Decreto 53.258, de 22 de Julho de 2008 (SÃO PAULO, 2008).

#### **2.2.1.1.3 Para frente**

A Substituição Progressiva ou para frente – dá-se quando uma terceira pessoa, normalmente o industrial, se responsabiliza pelo pagamento do ICMS devido pelo comerciante atacadista ou varejista, que revende a mercadoria por aquela produzida.

#### **2.2.2. O Imposto sobre o Valor Adicionado – IVA**

O IVA é aplicado sobre o preço da mercadoria, incluindo-se os valores de frete, frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ao adquirente e encontra-se previsto na Lei do Estado de São Paulo nº 6.374 de 01 de Março de 1989 (SÃO PAULO, 1989) Artigos. 8º, XXXIII, e 60, I instituído a partir da lei 12.785/07 (SÃO PAULO, 2007b), inserido a partir da Lei 12.681/07 (SÃO PAULO, 2007a) e regulamentado pelo Artigo 313-Y do Decreto nº 45.490 de 30 de novembro de 2000 (SÃO PAULO, 2000) e Portarias da Coordenadoria da Administração Tributária.

O IVA no produto Argamassa entre o período de 01 de maio de 2008 a 28 de fevereiro de 2009 apresentava um índice de 29,68% e atualmente está fixado em 33,53%.

### 2.2.3 O cálculo da substituição tributária do ICMS

O cálculo do imposto é geralmente realizado pelo estabelecimento industrial a partir do preço presumido ao consumidor final, determinados e divulgados pelo fisco por meio de portarias a partir de pesquisas e preços de mercado e, levando-se ainda em consideração o IVA desde a produção à comercialização.

No exemplo abaixo, uma indústria de São Paulo/SP vende argamassas para um revendedor sediado em Guarulhos/SP. O valor dos produtos R\$ 1.000,00, mais 5% de IPI, total R\$ 1.050,00. ICMS de 18%. O IVA, conforme Portaria CAT 19/2008 é de 33,53.

**TABELA 1- PLANILHA DE CÁLCULO**

Item	Descrição	Valor
1	Valor da Venda	1.000,00
2	Alíquota interna do ICMS	18%
3	Valor do ICMS (1 x 2)	180,00
4	Alíquota do IPI	5%
5	Valor do IPI (1 x 4)	50,00
<b>Cálculo do ICMS Retido</b>		
6	Valor da Operação (1 + 5 + *)	1.050,00
7	Margem do Valor Agregado	33,53%
8	Valor Agregado (6 x 7)	352,07
9	Base de Cálculo da Substituição Tributária (6 + 8)	1.402,07
10	Valor do ICMS da Substituição Tributária (9 x 18%)	252,37
11	Valor do ICMS Retido (10 - 3)	72,37
12	Valor Total da Nota Fiscal (1+ 5 + 11)	1.122,37

Fonte: Elaborada pelo autor.

### 3 METODOLOGIA

Segundo Martins e Theóphilo (2007, p. 37), “o objetivo da metodologia é o aperfeiçoamento dos procedimentos e critérios utilizados na pesquisa. Por sua vez, método (do grego *méthodos*) é o caminho para se chegar a determinado fim ou objetivo”.

Para a condução, o alcance e validação dos objetivos estabelecidos desse trabalho foi utilizada a estratégia de pesquisa bibliográfica de: livros, artigos, manuais de procedimentos, teses e dissertações, além da consulta à legislação pertinente publicada pelos órgãos reguladores, compreendendo; leis, decretos, regulamento do ICMS do Estado de São Paulo (RICMS), portarias e Comunicados da Coordenadoria de Administração Tributária (CAT) e ainda, uma pesquisa de campo.

A pesquisa de campo é baseada no formato da *Escala Tipo Likert* que consiste na elaboração de questionário em que o respondente exterioriza sua reação a partir da escolha de uma das 5 (cinco) afirmações da escala, indicando sua atitude favorável ou desfavorável em relação ao objeto do estudo. Tal pesquisa foi realizada, no início do segundo semestre de 2009, junto às principais empresas fabricantes do produto argamassa no Estado de São Paulo, e consistiu nas seguintes etapas de desenvolvimento: elaboração do instrumento de pesquisa; pré-teste, escolha da população e amostra; envio do questionário da pesquisa; coleta e tabulação dos dados e a análise das respostas.

#### 4 ANÁLISE DOS DADOS

O trabalho tem como objetivo a investigação dos principais aspectos e impactos da substituição tributária do ICMS junto às empresas de maior representatividade fabricantes do produto argamassa no Estado de São Paulo, como seguem: Usina Fortaleza Indústria e Comércio de Massa Fina Ltda., ABCCO Rejuntabrás Indústria e Comércio LTDA e Argamassas Argatex Ltda.

Por meio da análise, foi possível verificar que as 3 (três) empresas respondentes atuam no mercado há mais de 20 (vinte anos) e o seu percentual de representatividade no mercado é de até 30,00% dos fabricantes de argamassa no Estado de São Paulo.

Para 100,00% das empresas pesquisadas, a implantação da substituição do produto argamassa causa reclamações por parte dos seus clientes.

Os dados mostram, ainda, que a imposição da condição de substituto tributário do produto argamassa implicou em novos custos administrativos para 66,67% das empresas, enquanto que, 33,33% discordam parcialmente dessa afirmativa. Já para 33,33% das empresas, a substituição tributária ocasionou aumento significativo na quantidade de mercadorias vendidas mensalmente, enquanto 33,33% verificaram diminuição não significativa e outros 33,33% não tiveram condições de avaliar as alterações nas quantidades vendidas.

Para 66,67% das empresas, o recolhimento de ST-ICMS impacta o fluxo de caixa de maneira não significativa e para outros 33,33% o mecanismo é responsável pelo impacto negativo de maneira significativa.

Das empresas participantes da pesquisa, 33,33% concordam plenamente que a MVA, para o produto argamassa foi fixada dentro daquela praticada por toda a cadeia. Já os outros 66,67% da empresas concordam parcialmente com essa afirmação.

Apenas 33,33% das empresas concordam plenamente que o preço do produto argamassa para o consumidor final foi alterado em função da substituição tributária, enquanto que para 66,67% houve apenas concordância parcial dessa afirmativa.

Por fim, verificou-se que 66,67% dos clientes dessas empresas não possuem conhecimento pleno sobre o modo de funcionamento da substituição tributária, já outros 33,33% afirmaram possuir conhecimento de maneira parcial.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O presente trabalho investigou os principais aspectos e impactos da substituição tributária do ICMS junto às empresas fabricantes do produto argamassa no Estado de São Paulo. Para isso, o trabalho desenvolveu o entendimento sobre a operacionalização desse importante mecanismo de tributação.

Sobre os objetivos do referido estudo, verificou-se que não existem impactos e sim o desconhecimento dos empresários com relação ao setor varejista. As variáveis desse

desconhecimento refletem em informalidades e na falta de visão do empresário, com consequente aumento de preços dos produtos quanto ao mecanismo de ST-ICMS.

### 5.1 Limitações da pesquisa

No desenvolvimento desta pesquisa, foram encontradas algumas limitações e dificuldades, destacando-se o pequeno número de respostas obtidas, uma vez que o objetivo era obter informações de todas as empresas fabricantes do produto argamassa no Estado de São Paulo. Outra grande dificuldade foi obter retorno dos questionários, o que mostra o desconhecimento dos empresários quanto à pesquisa científica, bem como potencial de contribuição para a área acadêmica, econômica e social.

### 5.2 Recomendações para as futuras pesquisas relacionadas ao tema

Por tratar-se de assunto ainda escasso de pesquisas, recomendamos desenvolvimento e aprofundamento do tema, sobre setores e produtos específicos direcionados às empresas substituídas do ICMS-ST, em que estão concentrados os principais problemas desse mecanismo de arrecadação.

## REFERÊNCIAS

AMED, Fernando José; NEGREIROS, José Labriola de Campos. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: SINAFRESP, 2000.

BANCO MUNDIAL. **Doing business 2010**. Washington, 2009. Disponível em: <<http://portugues.doingbusiness.org/~media/FDPKM/Doing%20Business/Documents/Annual-Reports/Overview/DB10-Overview-Portuguese.pdf>>. Acesso em: 12 maio 2011.

BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária**: licitude e abuso do direito. Curitiba: Juruá, 2008.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm)>. Acesso em: 06 mar. 2009.

\_\_\_\_\_. Receita Federal. **Carga tributária no Brasil 2005**. Brasília, 2006. (Estudos tributários ; 15). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/EstudoTributario/cargafiscal/CTB2005.pdf>>. Acesso em: 12 maio 2011.

FABRETTI, Lúdio Camargo. **Direito tributário para os cursos de administração e ciências contábeis**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

GASPAR, Walter. **ICMS comentado**. 6. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1998.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para Ciências Sociais Aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

MEIRA JUNIOR, José Julberto. **ICMS: substituição tributária: uma visão crítica**. Curitiba: Juruá, 2008.

OLIVEIRA, Luís Martins de. **Manual de contabilidade tributária**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

SANTANA, Eduardo Ramos de. **Controle de gestão: relacionalização entre fisco e contribuinte**. 2003. 219 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Fundação Visconde de Cairu, Salvador, 2003.

SANTOS, Nilson Manoel dos. **Substituição tributária: o efeito do ICMS nas indústrias gráficas do Estado de São Paulo**. 2008. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)–Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, São Paulo, 2008.

SÃO PAULO (Estado). **Lei nº 6.374**, de 01 de março de 1989. Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. Disponível em: <[http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz\\_tributaria:vtribut](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut)>. Acesso em: 10 mar. 2009.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 12.681**, de 24 de julho de 2007a. Altera a Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989, que dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS. Disponível em: <[http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz\\_tributaria:vtribut](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut)>. Acesso em: 10 mar. 2009.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 12.785**, de 20 de dezembro de 2007b. Altera a Lei 6.374, de 1º de março de 1989, que institui o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a

Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS.  
Disponível em:

<[http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz\\_tributaria:vtribut](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut)>. Acesso em: 10 mar. 2009.

\_\_\_\_\_. Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. **Decreto 45.490**, de 30 de Novembro de 2000. Dispõe sobre Aprovação do 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://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz\\_tributaria:vtribut](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut)>. Acesso em: 10 mar. 2009.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Decreto 53.258**, de 22 de julho de 2008. Introduz alterações no 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://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz\\_tributaria:vtribut](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut)>. Acesso em: 10 mar. 2009.