

XI CONGRESSO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESSORES
UNIVERSIDADE DE COSTOS**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: O EFEITO DO DIFERIMENTO DO
ICMS NAS INDÚSTRIAS GRÁFICAS DO ESTADO DE SÃO PAULO**

Tipificación: Conclusiones o avances de proyectos de investigación

Autor

Mauro Gallo

Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOY GESTION
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES UNIVERSITARIOS DE
COSTOS**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: O EFEITO DO DIFERIMENTO DO ICMS NAS
INDÚSTRIAS GRÁFICAS DO ESTADO DE SÃO PAULO**

Tipificación: Conclusiones o avances de proyectos de investigación

RESUMO

O objetivo dessa pesquisa é verificar qual o efeito do diferimento do ICMS nas indústrias gráficas do Estado de São Paulo, que é uma das espécies de substituição tributária denominada substituição tributária para trás. O referencial teórico trata de: gestão tributária; imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias; guerra fiscal, substituição tributária; sistema de informação ERP; *mark-up*; formação do preço de venda; crédito acumulado de ICMS e IVA. A pesquisa quantitativa abrangeu as indústrias gráficas que fabricam embalagem em papel e papel cartão, bula, etiqueta e rótulo, por serem as que se enquadram nesse tipo de substituição tributária. Foi utilizada a análise descritiva dos respondentes e análise fatorial e, após ser rotacionada, foram encontrados os fatores: satisfação, benefício, o papel do governo e as facilidades. Os resultados da pesquisa evidenciam que esses empresários não estão satisfeitos com o diferimento do ICMS, pois não traz benefícios, uma vez que o governo não cumpre o seu papel na homologação dos créditos, havendo dificuldade em repassar os créditos acumulados de ICMS para o pagamento de aquisição das matérias-primas nos fornecedores. Esta pesquisa identificou que, se os fabricantes tivessem oportunidade de reivindicar a revogação do diferimento, eles a solicitariam ou, ainda, mudariam para um Estado não abrangido por essa espécie de substituição tributária para trás, correspondente ao diferimento. Foi evidenciada na pesquisa que o diferimento não contribui para o barateamento do preço, redução de capital de terceiros e não aumenta a competitividade.

I - INTRODUÇÃO

Os primeiros tributos no Brasil tiveram início na época pré-colonial na extração do pau-brasil, em que o Rei ficava com um quinto da madeira extraída, no período das primeiras cobranças em nosso.

Segundo a (LISTA DE TRIBUTOS, 2008) até abril de 2008, existiam no Brasil 82 tributos que interferiam na operacionalidade da empresa e de todo consumo da população brasileira. Esses tributos estão atribuídos direta ou indiretamente na matéria prima, em material de embalagem, material intermediário, material de consumo, em mão de obra e em material indireto, que são utilizados na transformação de novo produto e nos serviços.

Existe diversos tributos mais objeto desse estudo é o imposto de competência Estadual o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte intermunicipal e de comunicação – ICMS que segundo uma pesquisa da Receita Federal em 2005 (BRASIL, 2005) participa em 21,38% do total da carga tributária bruta do Brasil.

Inicialmente, tivemos o Imposto de Vendas em Consignação- IVC de competência estadual, surgido com a Constituição de 1934 e que era cobrado dos contribuintes de uma forma cumulativa, tendo sido extinto em 1965 com a reforma tributária implantada no país.

O ICM - Imposto de Circulação de Mercadoria, entra em cena com a Emenda Constitucional nº. 18, de 01 de dezembro de 1965, (BRASIL, 1965) dando competência aos Estados para instituí-lo. O Estado de São Paulo cria o ICM com a Lei 9.590 de 30 de dezembro 1966 (SÃO PAULO, 1966), para ser cobrado a partir de 01.01.1967, e regulamentado pelo Decreto nº. 47.763 de 17 de fevereiro 1967 (SÃO PAULO, 1967), posteriormente ampliado seu campo de incidência.

Atualmente, o ICMS - Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Intermunicipal e de Comunicação, é um imposto que possibilita diversas guerras fiscais entre as unidades federativas do Brasil, devido ao fornecimento de incentivo fiscal para atrair indústrias da Região Sul e Sudeste. Por exemplo, o Estado do Mato Grosso do Sul concede anistia de 80% do ICMS por 20 anos para indústrias que queiram instalar-se em seu território.

Houve “guerra fiscal” entre prefeitura de São Paulo e o Estado, que brigaram pelo o direito de tributar as indústrias gráficas e que já causou um desconforto tributário para essas empresas instaladas na capital. Assim, quando recolhiam o ICMS, as indústrias gráficas recebiam um auto de infração da prefeitura e vice versa entre os órgãos tributantes.

Atualmente, outros municípios do Estado de São Paulo também já autuam as indústrias gráficas pela tributação do ISS.

No Ofício GS_CAT nº 216 (SÃO PAULO, 2003 b) do Sr. Eduardo Refinetti Guardia Secretário da Fazenda justificando e propondo a edição do Decreto 47.778 ao governador do Estado de São Paulo Dr. Geraldo Alckmin, que visa a coibir as práticas do setor gráfico, destaca-se que:

A medida visa coibir reiterada prática por parte de estabelecimentos gráficos que, munidos de decisões judiciais em que se configura a incidência do ISS sobre certas operações com impressos, não pagam ICMS, mas destacam o seu valor na Nota Fiscal de saída, permitindo ao adquirente desses impressos que se credite de um montante não recolhido aos cofres do Estado.

Essas empresas instaladas na capital, que têm problemas com a prefeitura e também com a sonegação desleal das pequenas indústrias gráficas, solicitaram à Secretaria do Estado de São Paulo, através da ABIGRAF - Associação Brasileira da Indústria Gráfica e SINDGRAF - Sindicato das Indústrias Gráficas, um diferimento no setor para tentar resolver esses dois problemas.

Para resolver esse impasse, o Estado, através de um pedido da Associação Brasileira da Indústria Gráfica - ABIGRAF utiliza um mecanismo legal: o diferimento, pelo qual a indústria gráfica deixa de tributar na saída de embalagens, etiquetas, bulas e etiquetas dentro do Estado de São Paulo.

A substituição tributária para trás, conhecida como diferimento, é uma postergação do pagamento do tributo; nesse caso, a indústria gráfica retira da formação do preço de venda os 18% de ICMS aplicado antes do diferimento, na qual barateia seu preço de venda e adquirente das embalagens que devem pagar o ICMS.

O diferimento permite que as indústrias gráficas mantenham os créditos nas entradas dos seus insumos e que possam transformá-las em crédito acumulado de ICMS, que pode ser utilizado no pagamento dos seus fornecedores.

No Ofício GS_CAT nº 216 (SÃO PAULO, 2003 b) do Sr. Eduardo Refinetti Guardia Secretário da Fazenda justificando e propondo a edição do Decreto 47.778 ao governador do Estado de São Paulo Dr. Geraldo Alckmin, que visa a atender o setor e a Lei de Responsabilidade Fiscal, tem-se que:

Tendo em vista que o elevado número de estabelecimentos gráficos demandaria uma ação fiscal constante, específica e custosa, justifica-se diferir o lançamento do pagamento do ICMS, garantido o seu recolhimento em momento posterior e impedindo créditos indevidos. Contamos com o apoio do Sindicato das Indústrias Gráficas no Estado de São Paulo – SINDIGRAF e Associação Brasileira da Indústria Gráfica – ABIGRAF.

A proposta não compromete este Estado em face da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, chamada Lei de Responsabilidade Fiscal, uma vez que o diferimento aqui tratado é mera postergação do lançamento do imposto, que efetivamente será recolhido aos cofres públicos.

O Estado de São Paulo acata a solicitação da ABIGRAF e SINDIGRAF, para instituir o diferimento do lançamento do imposto incidente na saída de impressos em papel e papel cartão, promovido pelo estabelecimento que os tiver produzido.

O Decreto 47.778, de 22 de abril de 2003 (SÃO PAULO, 2003 a), altera o capítulo IV do Título II do livro II do Regulamento do ICMS de São Paulo - RICMS/2000 (SÃO PAULO, 2000), e postula que:

[...]

Das Operações com Impressos em Papel e Papel cartão

Art. 400-B - O lançamento do imposto incidente na saída de impressos em papel e papel cartão promovida pelo estabelecimento que os tiver produzido fica diferido para o momento em que ocorrer a saída do produto ao qual tenham sido integrados ou em cuja comercialização tenham sido utilizados, promovida pelo estabelecimento que os encomendou, localizado neste Estado (Lei 6.374/89, art. 8º, XXIV, e § 10, na redação da Lei 9.176/95, art. 1º, I).

A partir de 01.05.2003, as empresas estabelecidas no Estado de São Paulo que industrializarem impressos de manual técnico, manual de instrução, rótulo, bula, etiqueta e embalagem em papel e papel cartão, passam a ser amparados pelo diferimento do ICMS, do qual retiram o ICMS na formação do preço de venda.

No parágrafo 1º, ou inciso 1 do artigo 400-B, do RICMS/2000, em que há o estabelecimento de aplicabilidade do diferimento, ressalta-se que:

[...]

1 - aplica-se apenas a impressos de manual técnico, manual de instrução, rótulo, bula, etiqueta e embalagem, em papel e papel cartão que, mesmo laminados entre si ou a outros suportes celulósicos, destinem-se a integrar o produto ou sejam utilizados na sua comercialização; (Redação dada ao item 1 pelo inciso I do art. 3º do Decreto 48.495 de 13-02-2004; DOE 14-02-2004; efeitos a partir de 14-02-2004)

O diferimento é uma postergação do pagamento do ICMS e apresenta uma redução no preço do produto. Pois, quem compra o produto substituído é responsável pelo pagamento do imposto. As empresas que vendem com o diferimento mantêm o crédito do imposto de suas entradas de matéria-prima, material de embalagem, material intermediário, fretes, energia elétrica e ativo imobilizado. Tal diferimento é base para a transformação dos créditos das entradas em crédito acumulado de ICMS.

Um dos aspectos relevantes a ser destacado como a justificativa para o desenvolvimento desta pesquisa compreende a representatividade econômica das indústrias gráfica fabricantes de embalagens estabelecidas no Estado de São Paulo. Sujeitas à substituição tributária para trás, representando 41% do total das 1.015 indústrias que compõem o setor no território nacional, dos CNAEs 1731-1 e 1732-0, conforme dados do Ministério do Trabalho e MTE/RAIS, apud ABIGRAF 2007.

No Estado de São Paulo, estão instaladas as maiores indústrias gráficas do Brasil e também o segundo maior número de gráficas, perdendo apenas para Minas Gerais, que é o primeiro em quantidade.

Com o presente estudo pretende-se averiguar se a substituição para trás no ICMS nas indústrias gráficas está sendo favorável ou não a esse setor, levando a um barateamento nos preços de seus produtos e redução de capital de terceiros e, conseqüentemente contribuindo para uma maior competitividade.

2 REFERÊNCIAL TEÓRICO

O ICM foi atribuído ao Estado o direito de arrecadar com a Emenda Constitucional nº 18, de 01 de dezembro de 1965 (BRASIL, 1965), Somente em 01/01/1967 passou a cobrar dos contribuintes paulistas e regulamento pelo o Decreto nº 47.763, de 1967 (SÃO PAULO 1967).

Como imposto multifásico não apresenta a característica de cumulatividade própria de imposto em “cascata”: seu pagamento era feito sobre o valor agregado, isto é, a diferença a maior entre o valor da operação tributada e o da operação anterior.

Com o surgimento do ICM, algumas situações geram um conflito de competência entre Estados e Municípios (ICM ou ISS). Tais situações são esclarecidas com a Lista de Serviços, anexada ao Decreto-Lei 406 de 31 dezembro de 1968 (BRASIL, 1968) reconhecida como Lei Complementar 87 de 13 de setembro de 1996 (BRASIL, 1996) do ICM e atualmente reforçada pela LC 116 de 31 de julho de 2003 (BRASIL, 2003).

O Ato Complementar 40/68 (BRASIL, 1968), ratificado pelo Ato Institucional nº 69 (BRASIL, 1969), passou a incidir sobre “operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes.”

O ICMS é um imposto da competência Estadual e do Distrito Federal, que devem instituí-lo sobre a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte

interestadual e intermunicipal e de comunicação.

O Estado atribui de forma não-cumulativa e, em cada etapa, o contribuinte tem o direito do crédito na aquisição de matéria-prima, material embalagem, material intermediário, combustível e energia elétrica. Sobre isso, Borges (2003, p.88) assevera que:

Assim, 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 outro Estado ou pelo Distrito Federal.

A Lei Estadual nº 440, de 24 de setembro de 1974, em seu artigo 54 (SÃO PAULO, 1974), já contemplava a não cumulatividade do ICMS, ao postular que:

[...]

O imposto é não cumulativo, correspondendo o valor a recolher à diferença, a maior, em cada período de apuração, entre o imposto devido sobre as operações tributadas e anteriormente cobrado relativamente às mercadorias entradas no estabelecimento.

No artigo 42 da Lei nº 440, de 24 de setembro de 1974 (SÃO PAULO, 1974), “é assegurado ao contribuinte, salvo disposição em contrário, o direito do creditar-se do imposto anteriormente cobrado, [...] relativamente, as mercadorias entradas em seu estabelecimento”.

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 155, IV (BRASIL, 1988), atesta que será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadoria ou prestação de serviços, com montantes cobrados anteriormente pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

Desde o início do ICMS até a atual Lei 6.374/89 (SÃO PAULO, 1989), é prevista a não cumulatividade do ICMS, podendo o contribuinte compensar cada etapa de sua produção ou transformação em novo produto. Na Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, no art. 19 (BRASIL, 1996), também se confirma que o ICMS é não-cumulativo:

Art. 19. O imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro estado.

Esse imposto pode ser seletivo dependendo da essencialidade das mercadorias. Na maioria dos casos, o ICMS, embutido no preço, corresponde ao percentual de 18% internamente, no Estado de São Paulo. Em razão da essencialidade dos alimentos, o ICMS cobrado é de 7%, e na prestação de serviços de transportes terrestres e aéreos, aplica-se a alíquota de 12% e 4%, respectivamente. Para produtos considerados supérfluos, como bebidas alcoólicas, cigarros, perfumes e cosméticos, cobra-se percentual de até 25%.

No que se refere à venda de energia elétrica a Legislação do Estado de São Paulo prevê seguintes alíquotas: a) 12% em relação ao consumo residencial de até 200 Kwh por mês; b) 25% em relação ao consumo residencial acima de Kwh por mês; c) 12% em relação à energia utilizada no transporte público; e d) em 12% em relação à energia elétrica utilizada em propriedade rural onde haja exploração agrícola ou exploração agrícola e esteja inscrita no cadastro de contribuinte do ICMS.

O governo para combater a sonegação fiscal e a guerra fiscal atribui alguns mecanismos legal que contribui na arrecadação.

Atualmente no Estado de São Paulo é praticado três tipos de substituição tributária que são: substituição tributária concomitante; substituição tributária para frente e a substituição para trás.

A substituição tributária concomitante é caracterizada pela atribuição da responsabilidade pelo pagamento do ICMS a outro contribuinte, e não aquele que esteja realizando a operação/prestação, concomitante à ocorrência do fato gerador. Nessa espécie, encontra-se a substituição tributária dos serviços de transportes.

Substituição de operações e prestações concomitantes: vários Estados preferem cobrar o ICMS incidente sobre o serviço do transporte prestado por autônomos, por transportadoras de outro Estado e, às vezes, até de transportadoras do próprio Estado, de um substituto, no caso a empresa do Estado que contratou o transporte. (ROSA, 2008, p. 08)

Essa substituição tributária contribui o Estado no recebimento do ICMS das transportadoras no qual quem fica responsável da retenção e o recolhimento do tributo é o tomador de serviço.

A substituição tributária para frente ocorre quando o sujeito passivo recolhe os dois impostos: o devido pelas operações próprias e o devido pelas outras operações subsequentes, anteriores à ocorrência do fato gerador.

Substituição de operações subsequentes (retenção do ICMS na fonte) – quando determinado produto tem poucos fabricantes ou importadores e um sem número de comerciantes que o revendem, pode ser interessante para o Estado exigir do fabricante ou do importador que, ao vender para o comerciante, calcule, à parte, o valor presumido da venda futura do comerciante e já cobre na nota fiscal, em separado, o valor do ICMS retido por substituição tributária, em relação às operações subsequentes. (ROSA, 2008, p. 08)

Nessa substituição tributária a indústria fabricantes dos produtos substituídos fica responsável pelo o recolhimento do ICMS das etapas futuras: do atacadista, do comércio e do consumidor final.

A substituição tributária para trás que é conhecida como diferimento, e seu principal objetivo são postergação do pagamento do ICMS de uma cadeia para combater a sonegação ou “guerra fiscal”

2.1 Substituição tributária para trás ou diferimento

O diferimento do imposto é uma das espécies de substituição tributária - para trás - que tem um procedimento de tributação ICMS diferente, em que há uma postergação do pagamento do imposto para um momento futuro, ou seja, há a incidência do imposto na operação, porém, o momento do pagamento é que sofre uma postergação.

O diferimento é muito utilizado por vários Estados com o objetivo de facilitar o controle do imposto. Nesse caso, os Estados adiam o momento do lançamento e do recolhimento do imposto do ICMS para o momento futuro, transferindo a responsabilidade para o

contribuinte destinatário da mercadoria. (ROSA, 2008, p. 10)

Na visão de Borges (2003, p. 44), “diferimento consiste na procrastinação do lançamento do imposto para os momentos posteriores”.

Segundo Cassone (1999, p. 121) “diferimento trata-se de dispensas especiais de incidência de imposto, no sentido de postergá-lo para uma etapa posterior. Por isso, não conferem direito de crédito, salvo se a lei deferir de modo expreso”.

De acordo com Carraza (1999, p. 174), “o sentido do termo ‘diferimento’ na legislação do ICMS é o do adiamento.”

Ainda sobre o diferimento, Meira Junior (2008, p. 40) afirma que:

Diferimento, que é, na realidade, uma postergação do momento do recolhimento do tributo (o oposto, portanto, da forma tradicional), que pode vir a se concretizar em longínqua etapa de comercialização e aplicável com grande ênfase a produtos agropecuários, resíduos e sucatas, facilitando com isto, na essência do ICMS, a agregação de valores para uma futura tributação.

Para Mariano; Werneck e Bezerra (2007, p. 49) entendimento de operações anteriores:

Nesta hipótese, também conhecida com “substituição tributaria para trás” ou “regressiva”, o legislador atribui a determinado contribuinte a responsabilidade de pagamento do ICMS em relação às operações anteriores. Embora haja a substituição do sujeito passivo, não há o problema da antecipação do fato gerador, visto que ocorre apenas a postergação do pagamento, denominada diferimento do lançamento do imposto.

Segundo Mariano; Werneck e Bezerra (2007, p. 40), “a substituição tributária antecedente é vinculada a fatos geradores ocorridos anteriormente, sendo que a lei escolhe o responsável tributário e o momento do recolhimento”.

Atualmente são diferidos diversos produtos rurais como: algodão, café, cana-de-açúcar, coelho, aves, gado, suíno, laranja, leite, mamona, soja, trigo, amendoim e outros; para as montadoras, são diferidas as peças de tratores, ônibus e caminhões, para as destilarias, são diferidas bebidas alcoólicas a granel; para as indústrias eletrônicas, são diferidos os componentes de equipamentos de processamento de dados e, por fim são diferidos impressos em papel ou papel cartão para o uso como embalagens, rótulos, bulas, e manuais técnicos.

No quadro 1, demonstram-se as atividades diferidas no Estado de São Paulo, com suas respectivas Leis:

PRODUTOS	ARTIGO RICMS
Algodão em pluma ou caroço de algodão	329
Café cru, em coco ou em grão	333
Cana-de-açúcar em caule, de produção paulista.	345
Coelho e Aves	362

Gado bovino ou suíno	364
Laranja	339-B
Leite	389
Mamona; soja, em vagem ou batida; milho em palha, em espiga ou em grão; goma resina de pinus; essência de terebintina ou cacofonia; madeira de pinus, de araucária ou de eucalipto, em tora, torete, ou resíduos de madeira, exceto quando destinados à indústria de papel, de celulose, de aglomerado ou compensado; prancha; pranchão, bloco e tábua idem acima; polpa de fruta congelada; trigo em grão; borracha natural de produção paulista.	350
Peças de tratores, ônibus e caminhões (para montadoras) conforme relação por NBM/SH.	395
Pescados	391
Garrafas PET usadas e o produto resultante de sua moagem	394-A
Trigo em grão	339-A
Amendoim, chá em folha, fumo em folha	340
Vários produtos "in natura" (casulo do bicho da seda, centeio em casaca ou em cacho, chá de folha, folhas de eucalipto, fumo em folha, gergelim em vagem ou batido; girassol em semente; guandu em vagem ou batido, menta ou hortelã em folha, oliveira em baga ou em cacho; rami em fibra natural ou engomada, sorgo em espiga, cacho ou grão e tungue em semente).	354
Componentes de equipamentos de processamento de dados, conforme regras específicas.	396
Bebidas alcoólicas, a granel, conforme relação por NBM/SH.	397
Impressos em papel ou papel cartão para uso como embalagens, rótulos, bulas e manuais técnicos que compõem outro produto.	400-B

Quadro 1 - Aplicabilidade do diferimento em São Paulo

Fonte: Rosa (2008, p. 15)

Todos os produtos constantes do quadro são aplicados o diferimento do ICMS igual ao da indústria gráfica inclusive no caso a *International Business Machines* – IBM, indústria instalada em Campinas, e a Motorola Indústria Ltda., instalada em Jaguariúna, também fazem parte do diferimento abrangido pelo art. 396 aplicado aos componentes de equipamentos de processamento de dados.

O diferimento atribuído às indústrias gráficas situadas neste Estado é uma espécie de substituição para trás, em que a indústria paulista que adquire embalagens fica responsável pelo recolhimento do imposto.

O Decreto 47.778, de 22 de abril de 2003 (SÃO PAULO, 2003 b), define que a embalagem, bula, rótulo e etiqueta adquirida da indústria gráfica [...] “destinem-se a integrar o produto, ou sejam, utilizados na sua comercialização.” Nesse caso, a indústria adquirente de embalagens tem que agregar a ela ao seu produto e posterior vendê-lo com o débito do ICMS para não quebrar o diferimento.

Além do Estado de São Paulo e Bahia o Estado de Minas Gerais aplica o diferimento na venda de embalagem. Na Bahia, somente nos casos quando utilizar um papel/kartão Kraft, de 150g à 225g na nomenclatura 48044900.

O Estado da Bahia no seu artigo 343 do Regulamento da Bahia no Decreto de 6.284/97 (BAHIA, 1997), encontra-se o diferimento do papel utilizado na fabricação de embalagem.

Art. 343. É diferido o lançamento do ICMS incidente:

[...]

LVIII – nos recebimentos, do exterior, dos insumos abaixo indicados, quando importados por estabelecimento industrial para serem utilizados na fabricação de seus produtos, para o momento da saída dos produtos resultante da industrialização:

a) papel/cartão Kraft, 150>p<225g/m² - NCM 48044900.

Já no Estado de Minas Gerais é tão abrangente como o Estado de São Paulo o diferimento de embalagens e outros produtos celulósicos. Segundo o item 69 do anexo II, do Decreto n 43.080/02 (MINAS GERAIS, 2002), encontra-se o diferimento de embalagem do Estado de Minas Gerais:

Item 69 – Saída das seguintes mercadorias, promovida pelo estabelecimento industrial fabricante com destino a indústria que as utiliza para embalagem de seus produtos:

- a) Papel *testliner*, classificado na subposição 4805.2 da NBM/SH;
- b) Caixa de papel cartão, ondulados, classificado na subposição 4819.10.00 da NBM/SH;
- c) Caixa dobrável de papel ou cartão, não ondulados, classificado na subposição 4819.20.00 da NBM/SH;
- d) Saco de papel cuja base tenha largura igual ou superior a 40 cm, classificado 4819.30.00 da NBM/SH
- e) Outros sacos, bolsas e cartuchos classificados na subposição 4819.40.00 da NBM/SH.

Atualmente existe pesquisa científica questionando a inconstitucionalidade da substituição tributária.

Ao analisarmos os princípios constitucionais que envolvem matéria tributária, tantos os explícitos como os implícitos, se comparada com normas que suportam a sistemática em estudo, é notório o desencontro com o comando constitucional mesmo após a edição da Emenda Constitucional nº 3/93, que tentou “constitucionalizar” o instituto. A análise de que o Constituinte originário não previu a antecipação do fato gerador por ficção jurídica, sendo incabível ao Constituinte derivado fazê-lo sobre de infringir cláusula pétrea. (PINTO JUNIOR, 2006, p. 11).

Também existe pesquisa científica de como fazer os lançamentos contábeis da substituição tributária, já esta pesquisa busca conhecer o efeito do diferimento do ICMS nas indústrias gráficas do Estado de São Paulo que é uma espécie da substituição tributária.

3 ASPÉCTOS METODOLÓGICOS DA PESQUISA

Para buscar respostas apropriadas ao problema da pesquisa, indicado anteriormente, será explicitada a metodologia que norteia este trabalho.

A investigação é caracterizada por uma pesquisa quantitativa. A vantagem desse método é levantar um grande número de informações com certa confiabilidade estatística, e os dados serão obtidos através de um levantamento amostral (*survey*).

Segundo Babbie (2003), *surveys* são frequentemente realizados para permitir enunciados descritivos sobre alguma população, isto é, descobrir a distribuição de certos traços e atributos. Na escala de atitudes de Likert, os dados são analisados conforme métodos estatísticos multivariados.

3.1 Composição da amostra

A pesquisa teve início com o levantamento da quantidade de indústrias gráficas existentes no Brasil, com foco no Estado de São Paulo, em razão de as indústrias gráficas paulistas estarem amparadas por um diferimento de ICMS que é uma espécie de substituição tributária para trás.

Segundo o diretório da Indústria Gráfica do Brasil, existem 2.284 empresas gráficas em todo o País e a maioria está concentrada nos Estados de São Paulo, Rio de Janeiro, Paraná e Minas Gerais.

A pesquisa concentrou-se no Estado de São Paulo, por se tratar de um Estado em que estão localizadas as maiores indústrias gráficas do País, e por esse segmento ser abrangido pelo diferimento do ICMS, ou seja, está diretamente relacionado à problemática da pesquisa.

O Estado de São Paulo, com suas 368 indústrias gráficas, é o segundo em quantidade de indústrias e o primeiro como industrializador gráfico do país, conforme o anuário da ABIGRAF, citado pelo 11º Anuário Brasileiro da indústria gráfica (ABIGRAF, 2007).

A população da pesquisa foi separada estrategicamente, para responder ao questionário às empresas abrangidas pelo diferimento do ICMS que somam 138 empresas: 66 indústrias de embalagens e 72 indústrias de etiquetas.

3.2 Coleta dos dados

Foi enviado por email esse instrumento de pesquisa para as 138 indústrias de embalagens e etiquetas conforme relação (Apêndice D) e foram retornados 53 respostas e comentários.

Com essa pequena quantidade conseguida, iniciou-se o contato telefônico com as empresas com objetivo de falar com o departamento contábil. Foi muito difícil, pois algumas empresas não tinham esse departamento interno e outras não conseguiam falar com os responsáveis desses departamentos.

Na segunda tentativa, foi procurado o contador e, se ele não pudesse atender que alguém da área fiscal e contábil pudesse responder ao questionário e após diversos telefonemas para diversas empresas, conseguiram-se mais 12 questionários por telefone onde alguns respondentes manifestaram comentários sobre a pesquisa, os quais serão explicitados nas análises. Somando um total de 65 empresas respondentes, representando 47,10% da população pesquisada, constituindo, assim, a amostra da pesquisa.

No total, obtiveram-se 65 respostas das 138 empresas, mas como 25 eram do sistema unificado de tributação e imposto sobre o serviço de qualquer natureza, foram descartadas sobrando apenas 40 respostas efetivas para a pesquisa.

3.3 Análise fatorial

A análise fatorial tem por objetivo identificar as estruturas das relações entre as variáveis, buscando a reunião de proposições segundo a mesma tendência de correlação estatística, isto é, um menor conjunto possível de fatores, para que se possam fazer julgamentos de aspectos com a mesma relevância frente ao conjunto de assertivas (MALHOTRA, 2007).

Essa análise é particularmente apropriada em estudos em que os pesquisadores têm por objetivo fazer uma simplificação ordenada do número de variáveis inter-relacionadas, pois é uma maneira de determinar a natureza de padrões envolvidos em uma grande quantidade de variáveis. Assim, pode-se separar e agregar elementos muitas vezes indistintos, obtendo uma visão integral das concepções prévias dos respondentes.

Dessa forma, os dados serão analisados em uma perspectiva quantitativa, segundo o método de análise fatorial de componentes principais. Mais especificamente, usando o método VARIMAX de matriz rodada com normalização de Kaiser, através do *software* SPSS (*Statistical Packet for Social Sciences*) (SPSS 1999).

Para a análise de dados, serão adotadas duas etapas distintas: a primeira referente a tomada de decisões sobre o método a ser utilizado e a segunda a análise dos dados.

3.4 Tomada de decisões sobre o método

Para a tomada de decisão referente à utilização (ou não) da análise fatorial, foram utilizados três testes *Shapiro-Wilks*, teste KMO e teste de esfericidade de *Bartlett*.

O teste de *Shapiro-Wilks* avalia se há aderência dos dados à distribuição normal ou de Gauss (BISQUERRA; SARIERA E MARTINEZ, 2004), para que se possa saber que tipos de resultados serão obtidos, com respeito às suas análises potenciais. Embora a normalidade não seja um pressuposto necessário da análise fatorial, as possibilidades de interpretação crescem caso a distribuição seja normal (HARMAN, 1976).

Por outro lado, quando se trata de análise de dados quantitativos, dois outros testes devem ser considerados para que se possa decidir sobre a utilização do método citado (HAIR JR. et al., 2005; PEREIRA, 2001; SPSS, 1999).

O primeiro é o teste de adequação de amostragem de *Kaiser-Meyer-Olkin (KMO test)*, que mostra se os dados podem ser tratados pelo método de análise fatorial. O KMO compara as correlações simples com as parciais observadas entre as variáveis, e varia de 0 a 1.

Um valor próximo de 1 significa que os coeficientes de correlações parciais são pequenos e a análise fatorial pode ser feita; um número próximo de zero significa que a análise fatorial pode não ser um bom método para a análise dos dados (PESTANA E GAGEIRO, 2000), pois indica que as correlações entre pares de variáveis não podem ser explicadas por outras variáveis (MALHOTRA, 2007). et al.

O outro teste, o de Esfericidade de *Bartlett*, testa a hipótese de a matriz de correlações serem a matriz identidade, ou seja, de não haver correlação entre as variáveis (HAIR JR. Et al; 2005; PEREIRA, 2001; SPSS, 1999). Para que se possa tratar os dados segundo o método da análise fatorial, o valor encontrado para a significância deve ser menor do que 0,05. Neste caso, as variáveis são relacionadas entre si.

Com esses três testes iniciais: o teste de *Shapiro-Wilks*, o teste de adequação de amostragem de *Kaiser-Meyer-Olkin (KMO test)* e o teste de Esfericidade de *Bartlett*, verificam se os dados poderão ser tratados dentro do método de análise fatorial de componentes principais.

3.5 Análise dos dados

Uma vez confirmadas às possibilidades do uso do método de análise fatorial, deve-se buscar, dentre os sete métodos básicos, aquele que melhor reduz as variáveis e permite a análise dos fatores. Assim, utiliza-se o método de análise de componentes principais, que permite a redução de variáveis ou a redução de fatores. Para a escolha do número de fatores, utilizou-se o critério de Normalização de Kaiser, ou seja, os fatores retidos devem ter autovalores maiores do que 1 (PESTANA E GAGEIRO, 2000).

Além disso, é necessário escolher um método de rotação dos fatores. O objetivo da rotação é extremar as cargas fatoriais, de forma que cada variável associe-se a um único fator, facilitando a interpretação dos resultados. Dessa forma, utiliza-se o método de rotação VARIMAX, pois é uma rotação ortogonal que preserva a orientação original entre os fatores e fornece uma clara separação entre os fatores, ao maximizar a soma das variâncias das cargas fatoriais (MALHOTRA, 2007).

Uma vez que a carga fatorial representa a correlação entre a variável original e o fator, é

importante determinar o nível de significância para a interpretação das cargas fatoriais. Segundo HAIR JR. et al. (2005), como regra prática, a carga fatorial mínima significativa é 0,3. Cargas em 0,4 são consideradas mais importantes e, acima de 0,5, são consideradas com significância prática.

No entanto, a especificação da significância das cargas fatoriais difere do tamanho da amostra. Para amostras acima de 70 sujeitos, a carga fatorial mínima significativa está em 0,65. Como esta é uma pesquisa exploratória, será utilizado o corte em 0,5, de modo a explorar as variáveis de cada fator.

4 DADOS E RESULTADOS

Depois de recebidos 65 questionários dos 138 enviados para as indústrias gráficas, foram descartados 25 respondentes que informaram as assertivas parcialmente. Ademais, essas empresas enquadram-se no Simples Nacional, um regime de tributação unificado que não abrange o diferimento, restando uma amostra de 40 empresas para serem analisada e comparados os resultados.

Esses dados foram trabalhados no Microsoft Excel, Word e o *Software SPSS (Statistical Packet for Social Sciences)*.

Após a tabulação dos dados, foram apresentados os resultados, procedeu-se à análise fatorial, a fim de identificar a estrutura das relações entre as assertivas da escala *Likert*.

4.1 Método estatístico de análise multivariada: análise fatorial

Essa análise tem por objetivo identificar as estruturas das relações entre as variáveis, buscando um menor conjunto possível de fatores, isto é, a reunião de proposições segundo a mesma tendência de correlação estatística, para se fazer julgamentos de aspectos que têm a mesma relevância frente ao conjunto de assertivas (MALHOTRA, 2007).

Um outro aspecto a ser analisado nesse modelo, refere-se ao grau de consistência interna da escala. Essa consistência interna pode ser verificada pelo *Alpha de Cronbach*. Assim, valores próximos de 1 indicam uma boa consistência interna (PASQUALI, 2003).

Para dar início à interpretação dos fatores, é necessário antes analisar a confiabilidade interna de cada fator, através do *Alpha de Cronbach*.

Para uma pesquisa exploratória aceita os valores acima de 0,6. O valor do *alpha* encontrado na escala deste trabalho é de 0,816, o que indica uma boa consistência interna.

O fator 1, composto pelas variáveis 1, 2, 7, 11 e 12, tem alpha de 0,893. O fator 2, composto pelas variáveis 3, 4, 5 e 14 tem alpha de 0,522. No entanto, ao se eliminar a assertiva 14, o valor de alpha sobe para 0,704. Dessa forma, optou-se por eliminar essa variável deste fator.

O fator 3, composto pelas variáveis 6 e 13, tem alpha de 0,521, e o fator 4 variáveis 8 a 10 tem alpha de 0,174. Ao se eliminar a variável 8 do fator 4, o valor de alpha sobe para 0,564. Dessa maneira, essa variável foi eliminada desse fator.

A tabela 01 abaixo mostra um resumo das variáveis que compõem cada fator, juntamente com o valor do Alpha de Cronbach.

Tabela 01– Variáveis que compõem cada fator

Fator	Alpha de Cronbach	Variáveis
1	0,893	1. O diferimento do ICMS atendeu todas as expectativas satisfatoriamente do setor. 2. Com o advento do diferimento do ICMS nas suas saídas para clientes situados neste Estado contribuíram no crescimento de sua empresa. 7. Seus fornecedores aceitam a transferência dos créditos acumulados para pagar suas compras sem burocracia. 11. Após cinco anos de diferimento na indústria gráfica, se você tivesse oportunidade de mudar sua empresa para outro Estado que não tenha diferimento do ICMS você mudaria. 12. A sua empresa encontra-se tão insatisfeita com este diferimento que solicitaria a revogação do Decreto 47.778 que atribuiu o artigo 400-B do RICMS/2000.
2	0,704	3. Com o advento do diferimento do ICMS em suas vendas tornou sua empresa mais competitiva. 4. Este diferimento atribuído pelo Decreto 47.778 de maio de 2003, da data da publicação até a presente data foi fundamental na geração de novos empregos. 5. Este diferimento do ICMS foi o principal fator na redução de capital de terceiro em sua empresa desde da sua publicação até hoje.
3	0,521	6. O governo do Estado de São Paulo homologa seus créditos acumulados rapidamente. 13. Esta nova substituição para frente lançada em 2008 pelo Governo Estadual contribuirá no crescimento destes diversos setores.
4	0,564	9. A sua empresa após o diferimento vem aumentado a dependência de capital de terceiro devido a demora do Estado na homologação dos créditos. 10. Sua empresa tem alguma dificuldade no repasse dos créditos para o fornecedor.

Fonte: SPSS/1999 adaptada pelos autores.

Assim, as características atribuídas aos fatores são:

Fator 1 - Satisfação: o diferimento do ICMS atendeu todas as expectativas satisfatoriamente do setor, pois suas saídas para clientes situados neste Estado contribuíram no crescimento da empresa, e seus fornecedores aceitaram a transferência dos créditos acumulados para pagar suas compras sem burocracia. Dessa forma, não solicitariam a revogação do Decreto, e se tivessem a oportunidade de mudar sua empresa para outro Estado que não tenha diferimento do ICMS, não mudariam.

Fator 2 - Benefícios: o diferimento foi fundamental na geração de novos empregos e o principal fator na redução de capital de terceiro na empresa. Assim, com o advento do diferimento do ICMS, a empresa tornou-se mais competitiva.

Fator 3 - O papel do governo estadual: o governo do Estado de São Paulo homologa seus créditos acumulados rapidamente e essa nova substituição contribuirá no crescimento de diversos setores.

Fator 4 - Facilidades: a empresa, após o diferimento, não vem aumentando a dependência de capital de terceiro e não tem dificuldades no repasse dos créditos para o fornecedor.

Para finalizar, pode-se constatar, como será visto no próximo item, que as assertivas mais relevantes sobre o papel das empresas relacionadas à satisfação com o diferimento do ICMS, uma vez que esse fator explica sozinho cerca de 40% da variância dos dados apresentados.

4.2 Análise dos fatores

A seguir, a verificação das concordâncias e discordâncias em cada um dos fatores.

4.2.1 Fator 1 – Satisfação

Seguem na tabela 02 as médias das respostas nas questões 1, 2, 7, 11 e 12 que compõem o fator 1.

Tabela 02 – Médias do fator 1

Questões	Média	Desvio Padrão
1. O diferimento do ICMS atendeu todas as expectativas satisfatoriamente do setor.	1,73	1,219
2. Com o advento do diferimento do ICMS nas suas saídas para clientes situados neste Estado contribuíram no crescimento de sua empresa.	1,65	,921
7. Seus fornecedores aceitam a transferência dos créditos acumulados para pagar suas compras sem burocracia.	1,97	1,013
11. Após cinco anos de diferimento na indústria gráfica, se você tivesse oportunidade de mudar sua empresa para outro Estado que não tenha diferimento do ICMS você mudaria.	4,00	1,155
12. A sua empresa encontra-se tão insatisfeita com este diferimento que solicitaria a revogação do Decreto 47.778 que atribuiu o artigo 400-B do RICMS/2000.	3,90	1,429
Geral	2,65	---

Fonte: SPSS/1999 adaptada pelos autores.

Pela tabela acima, observa-se que a média das assertivas 1, 2 e 7 está abaixo de 3, o que indica discordância. Desse modo, pode-se dizer que os sujeitos pesquisados tendem a discordar do fator 1, ou seja, não estão satisfeitos com o diferimento do ICMS. Nas suas saídas para clientes situados neste Estado, não contribuíram no crescimento da empresa, e seus fornecedores não aceitaram a transferência dos créditos acumulados para pagar suas compras sem burocracia.

Dessa maneira, solicitariam a revogação do Decreto, e se tivessem a oportunidade de mudar sua empresa para outro Estado que não tenha diferimento do ICMS eles mudariam.

4.2.2 Fator 2 - Benefícios

Seguem na tabela 03 as médias das respostas nas questões 3 a 5 que compõem o fator 2.

Tabela 03 – Médias do fator 2

Questões	Média	Desvio Padrão
3. Com o advento do diferimento do ICMS em suas vendas tornou sua empresa mais competitiva.	1,68	,829
4. Este diferimento atribuído pelo Decreto 47.778 de maio de 2003, da data da publicação até a presente data foi fundamental na geração de novos empregos.	1,53	,679
5. Este diferimento do ICMS foi o principal fator na redução de capital de terceiro em sua empresa desde a sua publicação até hoje.	1,50	,751
Geral	1,57	----

Fonte: SPSS/1999 adaptada pelos autores.

Pela tabela acima, nota-se que a média em cada uma das assertivas está abaixo de 3, indicando discordância. Assim, pode-se afirmar que os sujeitos pesquisados tendem a discordar do fator 2, ou seja, acreditam que o diferimento do ICMS não está trazendo benefícios para a empresa. Esse diferimento não foi fundamental na geração de novos empregos, nem o principal fator na redução de capital de terceiro na empresa. Então, com o advento do diferimento do ICMS, a empresa não se tornou mais competitiva.

4.2.3 Fator 3 - Papel do governo estadual

Seguem na tabela 04 as médias das respostas nas questões 6 e 13 que compõem o fator 3.

Tabela 04– Médias do fator 3

Questões	Média	Desvio Padrão
6. O governo do Estado de São Paulo homologa seus créditos acumulados rapidamente.	1,48	,679
13. Esta nova substituição para frente lançada em 2008 pelo Governo Estadual contribuirá no crescimento destes diversos setores.	2,28	1,301
Geral	1,88	----

Fonte: SPSS/1999 adaptada pelos autores.

Pela tabela acima, percebe-se que a média em cada uma das assertivas está abaixo de 3, indicando novamente discordância.

Dessa forma, pode-se dizer que os sujeitos pesquisados tendem a discordar do fator 3, isto é, o governo do Estado de São Paulo não tem homologado seus créditos acumulados rapidamente, e essa nova substituição não contribuirá no crescimento de diversos setores.

4.2.4 Fator 4 - Facilidades

Seguem na tabela 05 as médias das respostas nas questões 9 e 10 que compõem o fator 4.

Tabela 05 – Médias do fator 4

Questões	Média	Desvio Padrão
9. A sua empresa após o diferimento vem aumentando a	3,68	1,385

dependência de capital de terceiro devido a demora do Estado na homologação dos créditos.		
10. Sua empresa tem alguma dificuldade no repasse dos créditos para o fornecedor.	4,23	1,097
Geral	3,96	----

Fonte: SPSS/1999 adaptada pelos autores.

Pela tabela acima, observa-se que a média em cada uma das assertivas está acima de 3, indicando concordância.

Assim sendo, pode-se salientar que os sujeitos pesquisados tendem a concordar do fator 4, isto é, a empresa, após o diferimento, vem aumentando a dependência de capital de terceiro e tem dificuldades no repasse dos créditos para o fornecedor.

Pela análise dos fatores foi evidenciado um transtorno geral com o diferimento do ICMS obrigando as empresas a aumentarem seu nível de endividamento.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Através da pesquisa foi possível conhecer diversos segmentos abrangidos pelo o diferimento de ICMS e sujeitos a créditos acumulados de ICMS. Demonstrou-se que diversos produtos rurais, arboricultura, pecuária, hortícola, forrageiras, peças para montadoras, peças de maquinários agrícolas, produtos *in natura*, componentes de equipamentos de processamentos de dados, bebidas alcoólicas a granel, produtos para reciclagem e impressos em papel da indústria gráfica têm suas saídas diferidas dentro do Estado de São Paulo.

A pesquisa revelou que as empresas do ramo gráfico que responderam a pesquisa discordaram do diferimento da indústria gráfica.

De acordo com declarações dos respondentes, o Estado atribuiu o diferimento para combater a sonegação de impostos visando algumas gráficas e acabou prejudicando o setor gráfico do Estado e não trazendo nenhum benefício para os industriais.

Segundo os respondentes, o governo não homologa os créditos acumulados de ICMS rapidamente, somente quando quer, prejudicando o crescimento da indústria e contratação de novos funcionários.

Dessa forma, o resultado da pesquisa realizada, constatou que o diferimento do ICMS da indústria gráfica gera uma insatisfação no setor. Ademais a maioria dos respondentes opinou que o diferimento não contribuiu para o crescimento do setor, não tornou as empresas mais competitivas, não reduziu realmente o preço, não incentivou a contratação de novos funcionários, e aumentou a necessidade do capital de terceiros.

Na pesquisa, a indústria gráfica não tem facilidade na liberação dos créditos acumulados e tão pouco no repasse para seus fornecedores, em razão da falta de comprometimento do Estado e da própria parceria com seus fornecedores.

Essa insatisfação do setor com o governo e a falta de parceria entre o fabricante de papel e a indústria da transformação de embalagem compromete o crescimento, contratação de novos funcionários e conseqüentemente o crescimento econômico do setor no Estado de São Paulo.

Conforme análise estatística evidencia que o setor esta insatisfeito com este diferimento atribuído pelo governo.

BIBLIOGRAFIA

ABIGRAF. **11º Anuário brasileiro da indústria gráfica, 2007**: concentração de indústria gráfica. São Paulo: Clemente, 2007.

BABBIE, E. **Métodos de pesquisa de survey**, Belo Horizonte: Ufmg, 2003.

BAHIA. **Decreto nº 6. 284**, de 14 de março de 1997. Aprova o regulamento do imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações (ICMS), anexo a este Decreto. Disponível em: <<http://www.sefaz.ba.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 27 set.2008.

BEZERRA, S. R. A; WERNECK, R; MARIANO. **Substituição tributária no ICMS**. São Paulo: IOB, 2007.

BISQUERRA, R.; SARIERA, J. C.; MARTÍNEZ, F. **Introdução à estatística**: enfoque informático com o pacote estatístico SPSS. Porto Alegre: Editora Artmed, 2004.

BORGES, H. B. **Curso de especialização de analistas tributários**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

BRASIL. **Ato Complementar nº 40**, de 30 dez. 1968. Acrescenta item ao artigo 13 e revoga o parágrafo 6 do artigo 22 da constituição de 24/01/67. Modifica redação do parágrafo 4 do artigo 13; item 2 e parágrafos 2 e 4 do artigo 24; artigo 26 e seus itens 1, 2 e 3 e parágrafos 1, 2 e 3; parágrafo 2 do artigo 99; parágrafo 4 do artigo 136. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 jan. 2008.

_____. **Ato Institucional nº 06**, de 01 de fevereiro de 1969. Ratifica o ato complementar nº 40, de 30 dez. 1968. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/AIT/ait-06-69.htmr>. Acesso em: 19 jun. 2008.

_____. **Carta Magna**, de 25 out. 1988. Promulga a Constituição Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm/>. Acesso em: 08 fev. 2008.

_____. **Decreto-Lei nº 406**, de 31 dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0406.htm/>. Acesso em: 17 abr. 2008.

_____. **Emenda Complementar nº 18**, de 01 dezembro 1965. Trouxe em seu texto a "certidão de Nascimento" do ISSQN. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/EC18.htm/>. Acesso em: 28 jan. 2008.

_____. **Lei Complementar nº 87**, de 13 set. 1996. Dispõe sobre o Imposto dos Estados sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e municipal e de comunicação, e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 17 dez. 2007.

_____. **Lei Complementar nº 116**, de 31 jul. 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 17 dez. 2007.

_____. **Receita Federal**. Carga tributária em % do PIB. 2005 b. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/valorescorrentes>>. Acesso em: 19 fev. 2008.

CARRAZA, R. A. **ICMS**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

CASSONE, V. **Direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HAIR JR, J. F. et al. **Análise multivariada de dados**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HARMAN, H. H. **Modern Factor Analysis**. Chicago e Londres: The University of Chicago Press, 1976.

LISTA DE TRIBUTOS. 2008. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/tributos.htm>>. Acesso em: 23 abr. 2008.

MALHOTRA, N. K. **Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada**. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2007.

MARIANO, P. A.; WERNECK, R.; BEZERRA, S. R. A. **Substituição tributária no ICMS**. São Paulo: IOB, 2007.

MEIRA JUNIOR, J. J. **ICMS Substituição tributária – uma visão crítica**. Curitiba: Juruá, 2008.

MINAS GERAIS. **Decreto nº 43.080**, de 26 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/index.jsp>>. Acesso em: 14 out. 2008.

PASQUALI, L. **Psicometria: Teoria dos testes na psicologia e na educação**. Petrópolis: Editora Vozes, 2003.

PEREIRA, J. C. R. **Análise de dados qualitativos: Estratégias Metodológicas para as Ciências da Saúde, Humanas e Sociais**. São Paulo: EDUSP, 2001.

PESTANA, M. H.; GAGEIRO, J. N. **Análise de dados para ciências sociais: a complementariedade do SPSS**. 2. ed. Lisboa: Edições Silabo, 2000.

PINTO JUNIOR, P. C. E. **A substituição tributária “para frente” e os princípios constitucionais tributários**. 2006. Dissertação (Mestrado em Direito) Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006.

ROSA, J. R. **Substituição Tributária no ICMS**. Itu: Ottoni, 2008.

SÃO PAULO (Estado). Lei nº 9.590, de 30 dez. 1966. Institui o Imposto de circulação de mercadorias. In: AUTOR. **Mapa Fiscal**: São Paulo, 1979. p. 01-14.

_____. **Lei nº 440**, de 24 set. 1974. Institui o Imposto de circulação de mercadorias. In: AUTOR. **Mapa Fiscal**. São Paulo: Atlas, 1979. p. 15-23.

_____. **Lei nº 6.374**, de 01 março 1989. Introduz o regulamento do imposto de circulação de mercadorias e prestações de serviços – RICMS. Disponível em: <http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut>. Acesso em: 10 mar. 2008.

_____. **Decreto nº 45.490**, de 30 novembro 2000. Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo – RICMS/2000. Disponível em: <http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT?gateway.dll/legisla%C3%A7%C3%A3o_tributaria/decretos/Dec45490>. Acesso em: 17 fev. 2008.

_____. **Decreto nº 47.763**, de 17 fev. 1967. Regulamenta o imposto de circulação de mercadorias. In: AUTOR. **Mapa Fiscal**. São Paulo: Atlas, 1979. p. 15-23.

_____. **Decreto nº 47.778**, de 22 abril 2003 a. Introduce alterações no regulamento do imposto de circulação de mercadorias e prestações de serviços – RICMS. Disponível em: <http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT?gateway.dll/legisla%C3%A7%C3%A3o_tributaria/decretos/Dec47778>. Acesso em: 11 jan. 2008.

_____. **Ofício GS_CAT nº 216**, de 22 de abril de 2003 b. Atender o setor gráfico. Disponível em: <http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut>. Acesso em: 18 mar. 2008

SPSS - **Statistical Package for the Social Sciences. Base 10.0 User's Guide**. Chicago, 1999.