

**FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO –
FECAP**

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

NILSON MANOEL DOS SANTOS

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

SÃO PAULO

2008

**FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO –
FECAP**

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

NILSON MANOEL DOS SANTOS

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

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, com requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador. Prof. Dr. Anísio Candido Pereira

SÃO PAULO

2008

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO - FECAP

Reitor: Prof. Dr. Sergio de Gouvea Franco

Pró-reitor de Graduação: Prof. Edison Simoni da Silva

Pró-reitor de Pós-graduação: Prof. Dr. Sergio de Gouvea Franco

Coordenador do Mestrado em Ciências Contábeis: Prof. Dr. Claudio Parisi

FICHA CATALOGRÁFICA

S237s	<p>Santos, Nilson Manoel dos Substituição tributária: o efeito do diferimento do ICMS nas indústrias gráficas do Estado de São Paulo / Nilson Manoel dos Santos. - - São Paulo, 2008. 159 f.</p> <p>Orientador: Prof. Dr. Anísio Candido Pereira</p> <p>Dissertação (mestrado) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP - Mestrado em Ciências Contábeis.</p> <p>1. Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços 2. Indústria gráfica – São Paulo (Estado).</p> <p style="text-align: right;">CDD 341.39631</p>
--------------	--

FOLHA DE APROVAÇÃO

NILSON MANOEL DOS SANTOS

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

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, como requisito para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Dr. Antonio Robles Júnior
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo –PUC/SP

Prof. Dr. Mauro Fernando Gallo
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP

Prof. Dr. Anísio Candido Pereira
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP
Professor Orientador – Presidente da Banca Examinadora

São Paulo, 22 de dezembro de 2008.

Dedico esse trabalho à minha esposa **MARCIA RODRIGUES DOS SANTOS**, que compartilhou comigo os meus objetivos e os alimentou, mantendo-se sempre ao meu lado, incentivando-me a continuar firme nesta caminhada, vencendo quais fossem os obstáculos. Ao meu filho Lucas Henrique Rodrigues dos Santos, à minha mãe, Iracy Sabino da Conceição, analfabeta, e ao meu pai Antonio Manoel dos Santos, *in memorium*, também analfabeto, que partiu para a vida eterna no momento da minha apresentação do trabalho de conclusão de bacharel em Ciências Contábeis.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço a Deus. Ele veio ao mundo só para demonstrar que o amor constrói, que o amor é importante e que o amor existe. Demonstrou ser meio de palavras e gestos o quanto nos ama e quer nossa felicidade. Agradeço, também, a Deus por tornar possível a concretização de um ideal, dando força, amor, capacidade, sabedoria e confiança.

Aos meus irmãos, Cicero, Cosme, Damião, Eliete, Josefa, José Aparecido e José Manoel, que sempre me apoiaram nos estudos. Em memória dos meus irmãos Maria de Lourde, Maria de Fátima e Paulo.

Aos meus amigos de trabalho, Eliete, Fernando, Jaime, Silvana e Sr. Aragão, que contribuíram muito na minha ausência e me apoiaram desde o início do mestrado.

Aos colegas de mestrado, Adilson, Alexandre, Derneval, Joaquim, Luiz, Marcio, Rosangela, Simone e Shoji que me acolheram, trabalhamos e aprendemos juntos.

Aos Professores do Mestrado em Ciências Contábeis da FECAP, que foram fundamentais para meu aprendizado, cobrando, criticando, elogiando. Contribuíram muito para meu crescimento acadêmico. Agradeço do fundo de meu coração e os admiro muito como professores e pesquisadores.

Ao professor Dr. Eolo Marques Pagnani, que foi a principal razão dessa pesquisa.

Ao meu orientador, professor Dr. Anísio Cândido Pereira, que depositou em minhas mãos a confiança que eu não tinha, corrigindo e ajudando em minhas falhas.

Aos membros da Comissão Examinadora, Professor Dr. Mauro Fernando Gallo e Professor Dr. Antonio Robles Júnior, pelas valiosas contribuições.

À empresa Jofer Embalagens Ltda, na qual eu trabalhava por ocasião da realização dos créditos, que me liberou diversos dias para dedicar ao estudo e aprendizado.

Às empresas que responderam ao questionário da pesquisa, contribuindo muito na minha validação da pesquisa.

À Fundação Municipal de Birigui – FATEB, Faculdade em que leciono, que foi a principal razão de buscar o mestrado para continuar minha trajetória acadêmica como docente, e a todos os meus amigos especialistas, mestres, doutores e amigos, que contribuíram no apoio e incentivo.

Aos meus alunos, que deram muita força na busca de aprimoramento do mestrado, torcendo, contribuindo e acreditando no meu desempenho.

A todos que contribuíram, direta ou indiretamente, para realização do meu ideal.

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.

Palavras-chave: Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços. Indústria gráfica. São Paulo (Estado).

ABSTRACT

This paper has the purpose of verifying the effect of the ICMS deferment in the State of São Paulo printing industries - a kind of back tax substitution. The theoretical reference discusses the tax on transactions relating to the goods circulation, the fiscal war, the tax management, the ERP systems, the mark up, the selling price formation, the cumulative credit of ICMS and the VAT. The quantitative research covered the printing industries that manufacture paper and card paper packing, medicine bulls, labels and tags, since they are fitted into this kind of tax substitution. It was used the factor analysis and, after its revolving, the following factors were found: satisfaction, benefits, the government acting and the facilities. The research results show that these entrepreneurs are not satisfied with the ICMS deferment, because it does not present benefits, since the government does not fulfill its role in the approval of credits, resulting in difficulties to repass the ICMS accumulated credits for the payment of the suppliers by the purchasing of raw materials. This research identified that if the manufacturers could reclaim the deferment revocation, they would ask for it or even change to a state not covered by this kind of back tax substitution that corresponds to the deferment. It was highlighted that the deferment does contribute for the reducing of the price and capital, as well as it does not raise competition.

Key-words: Value-added tax. Printing industry Brazil.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA	1 -	GIA - Guia de informação e apuração do ICMS.....	52
FIGURA	2 -	Substituição tributária concomitante.....	58
FIGURA	3 -	Sistema de substituição tributária de ICMS para frente.....	61
FIGURA	4 -	Sistema de diferimento de ICMS.....	65
FIGURA	5 -	Fluxo de integração da indústria gráfica.....	69
FIGURA	6 -	GIA – com crédito acumulado.....	86

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 -	Distribuição da carga tributária no Brasil em 2001.....	92
GRÁFICO 2 -	Distribuição da carga tributária no Brasil em 2005.....	93
GRÁFICO 3 -	Concentração das Indústrias Gráficas no Brasil.....	101
GRÁFICO 4 -	Indústrias gráficas por segmentação.....	103
GRÁFICO 5 -	Função dos respondentes.....	112
GRÁFICO 6 -	Tipo de tributação dos respondentes.....	113
GRÁFICO 7 -	Tipo de porte das empresas respondentes	114
GRÁFICO 8 -	Tempo em que a empresa está no mercado.....	115
GRÁFICO 9 -	Prazo médio de recebimentos das vendas em dias.....	116
GRÁFICO 10-	Pedidos de apropriação do crédito acumulado nos termos da Portaria 42/2004.....	118
GRÁFICO 11-	Tempo que o Estado demora para homologar os créditos de ICMS.....	119

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 -	Funções e atividades da contabilidade tributária.....	32
QUADRO 2 -	Relação dos tributos existentes no Brasil.....	33
QUADRO 3 -	Produtos tributados pelo regime de substituição tributário.....	60
QUADRO 4 -	Estados que mantêm a substituição para frente.....	62
QUADRO 5 -	Aplicabilidade do diferimento no Estado de São Paulo.....	64
QUADRO 6 -	Principais ERPs usados no Brasil.....	67
QUADRO 7 -	Obtenção do <i>mark-up</i>	71

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 -	Lançamento de aquisição de insumos com IPI e ICMS.....	48
TABELA 2 -	Lançamento da venda por tributação.....	49
TABELA 3 -	Venda diferida.....	49
TABELA 4 -	Dedução do IPI e ICMS sobre venda.....	50
TABELA 5 -	Impostos sobre venda diferida.....	50
TABELA 6 -	Acompanhamento do ICMS e IPI.....	51
TABELA 7 -	Mark-up divisor e multiplicador com o diferimento.....	71
TABELA 8 -	Mark-up divisor e multiplicador sem o diferimento.....	72
TABELA 9 -	Elaboração do custo do processo.....	73
TABELA 10 -	Preço de venda com o diferimento do ICMS.....	74
TABELA 11 -	Preço de venda com o ICMS de 18%.....	74
TABELA 12 -	Custo dos insumos das operações geradoras do crédito acumulado.....	77
TABELA 13 -	Percentual médio de crédito de imposto aplicado na aquisição dos insumos.....	78
TABELA 14 -	Alíquotas diversificadas (Inciso I do art. 71 do RICMS/2000)....	80
TABELA 15 -	Redução de base de cálculo de ICMS (Inciso II do art. 71 do RICMS/2000).....	80
TABELA 16 -	Diferimento ou substituição tributária (Inciso III do art. 71 do RICMS/2000).....	81
TABELA 17 -	Orçamento de 85.000 embalagens com o diferimento e o insumo.....	83
TABELA 18 -	Cálculo do IVA.....	85
TABELA 19 -	Carga Tributária em % do PIB e participação do IVA em % do PIB.....	89
TABELA 20 -	Carga tributária bruta sobre o consumo no Brasil – 2001 a 2005..	90
TABELA 21 -	Carga tributária bruta – participação percentual.....	91
TABELA 22 -	Tributos com maior relevância na arrecadação.....	93
TABELA 23 -	Cálculo do ICMS antecipado nas aquisições interestaduais.....	94
TABELA 24 -	Apuração do IVA.....	95
TABELA 25 -	Função dos respondentes.....	112
TABELA 26 -	Tipo de tributação.....	113
TABELA 27 -	Porte da empresa.....	114
TABELA 28 -	Tempo em que a empresa está no mercado.....	114
TABELA 29 -	Prazo médio de recebimento das vendas em dias.....	116
TABELA 30 -	Empresas detentoras de saldo credor de ICMS.....	117
TABELA 31 -	Vendas abrangidas pelo diferimento do artigo 400-B.....	117
TABELA 32 -	Pedidos de apropriação do crédito acumulado nos termos da Portaria CAT 42/2004.....	117
TABELA 33 -	Tempo que o Estado demora para homologar os créditos de ICMS.....	119
TABELA 34 -	Teste de normalidade.....	121
TABELA 35 -	Fatores retidos e variância.....	122
TABELA 36 -	Matriz dos fatores rotacionada.....	123
TABELA 37 -	Variáveis que compõem cada fator.....	124
TABELA 38 -	Médias do fator 1.....	126
TABELA 39 -	Médias do fator 2.....	126

TABELA 40 -	Médias do fator 3.....	127
TABELA 41 -	Médias do fator 4.....	128
TABELA 42 -	Distribuição do tipo de tributação.....	129
TABELA 43 -	Composição por tipo de tributação.....	129
TABELA 44 -	Médias de tributação.....	129
TABELA 45 -	Distribuição do tempo de mercado.....	130
TABELA 46 -	Distribuição utilizando o tempo de mercado.....	130
TABELA 47 -	Distribuição utilizando os prazos médios de recebimentos de vendas em dias.....	131
TABELA 48 -	Comparação das empresas que apropriam seus créditos por meio da Portaria CAT 42/2004.....	131
TABELA 49 -	Distribuição de tempo da homologação dos créditos.....	132
TABELA 50 -	Comparação do tempo de homologação dos créditos.....	132

LISTA DE SIGLAS

ABIGRAF	Associação Brasileira da Indústria Gráfica
BRACELPA	Associação Brasileira de Celulose e Papel
CAT	Comunicado Administrativo Tributário
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CF/88	Constituição Federal da República do Brasil de 1988
CGF	Gastos Gerais de Fabricação
CNPJ	Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CFOP	Código Fiscal de Operações e Prestações
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CNAE	Cadastro Nacional da Atividade Econômica
CPV	Custo do Produto Vendido
CSL	Contribuição Social sobre o Lucro
CTB	Carga tributária bruta
CTN	Código Tributário Nacional
DCA	Demonstrativo de Crédito Acumulado
DCAIG	Demonstrativo de Crédito Acumulado da Indústria Gráfica
DEAT	Diretoria Executiva da Administração Tributária
DGCA	Demonstrativo da Geração de Crédito Acumulado
ECD	Escrituração Contábil Digital
EI	Estoque Inicial
EFD	Escrituração Fiscal Digital
ERP	<i>Enterprise Resource Planning</i>
EF	Estoque Final
GIA	Guia de informação e apuração do ICMS
IBM	International Business Machines
IE	Imposto sobre Exportação
II	Imposto sobre Importação
ICM	Imposto de circulação de mercadorias
ICMS	Imposto sobre Operações relativas a Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Intermunicipal e de Comunicação
IOF	Imposto sobre operações financeiras
IVA	Índice de valor acrescido
IVA	Índice de valor ajustado
IVA	Imposto do valor agregado
IVA – F	Imposto sobre o valor agregado Federal
IVA - MED	Índice do valor acrescido adicionado
IVA –ST	Imposto do valor adicionado setorial
IVC	Imposto sobre Vendas e Consignação
IMA	<i>The Institute of Management Accounting</i> (O Instituto de Contadores Gerenciais)
IPI	Imposto Sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	Imposto Sobre a Propriedade de Veículos
IR	Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza
ISSQN	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITCMD	Imposto sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doações

PEC	Proposta de Emenda Constitucional
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Contribuição ao Programa de Integração Social.
RICMS	Regulamento do imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Intermunicipal e de Comunicação
RIPI	Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados
SINDIGRAF	Sindicato das Indústrias Gráficas
UFESP	Unidade Fiscal do Estado de São Paulo

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	17
1.1 Situação problema	22
1.2 Hipótese	25
1.3 Objetivos.....	25
1.3.1 Objetivo geral	25
1.3.2 Objetivos específicos.....	26
1.4 Justificativa.....	28
1.5 Metodologia científica da pesquisa	27
1.6 Delimitação da pesquisa	28
1.7 Estrutura do trabalho	29
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	30
2.1 Gestão tributária	30
2.1.1 Contabilidade tributária	31
2.2 Planejamento tributário	32
2.2.1 Conceito de tributo	34
2.2.1.1 Impostos	35
2.2.1.2 Taxas.....	35
2.2.1.3 Contribuições de melhoria.....	36
2.2.2 Requisitos básicos para cobrar tributos	36
2.2.2.1 Fato gerador.....	36
2.2.2.2 Base de cálculo	37
2.2.2.3 Alíquota	38
2.2.2.4 Contribuinte e responsável	40
2.2.2.5 Contribuinte substituto	41
2.2.2.5 Contribuinte substituído	41
2.3 Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, do serviço de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação – ICMS	41
2.3.1 Imposto sobre Vendas e Consignação - IVC.....	42
2.3.2 Origem do Imposto de Circulação de Mercadorias - ICM	43
2.3.3 ICMS imposto multifásico	43
2.3.4 Dos créditos de ICMS referentes a insumos utilizados na transformação ou industrialização	45
2.3.4.1 Matéria-prima	45
2.3.4.2 Produto intermediário	46
2.3.4.3 Material de embalagem	47
2.3.4.4 Energia elétrica.....	47
2.3.5 Valor contábil	48
2.3.5.1 Contabilização do ICMS e IPI.....	48
2.4 Guerra fiscal	52
2.4.1 Imunidade e isenção tributária.....	55
2.4.2 Imunidade	55
2.4.3 Isenção	56
2.4.4 Suspensão	57
2.4.5 Substituição tributária concomitante	57
2.4.6 Substituição tributária para frente.....	59
2.4.7 Substituição tributária para trás ou diferimento	62

2.5 Sistema de informação ERP	66
2.5.1 Sistema de gestão integrada.....	68
2.6 <i>Mark-up</i>	69
2.6.1 Formação do preço de venda.....	72
2.7 Crédito Acumulado de ICMS	75
2.8 Definição de crédito acumulado	75
2.8.1 Fatores determinantes do crédito acumulado	76
2.8.2 Operações geradoras do crédito acumulado	79
2.8.3 Dos custos dos insumos das operações geradoras de crédito acumulado.....	81
2.8.4 Da utilização do crédito acumulado	87
2.9 Os problemas da não liberação do crédito acumulado de ICMS.....	87
2.10 Imposto sobre o valor agregado – IVA	88
2.10.1 Índices do valor adicionado setorial – IVA-ST	94
2.10.2 Índices do Valor Acrescido – IVA	94
2.11 Síntese do capítulo.....	95
3 A PESQUISA	98
3.1 Metodologia da pesquisa	98
3.2 Instrumento da pesquisa	99
3.3 Pré-teste	99
3.4 Alterações no instrumento de pesquisa	100
3.5 Composição da amostra.....	101
3.6 Metodologia de coleta de dados	104
3.7 Metodologia da análise de dados.....	105
3.7.1 Análise descritiva	105
3.7.2 Análise fatorial	106
3.7.2.1 Tomada de decisões sobre o método	106
3.7.2.2 Análise dos dados	107
3.7.3 Comparação das percepções.....	109
3.8 Síntese do capítulo	109
4 ANÁLISE E RESULTADOS DOS DADOS DA PESQUISA.....	111
4.1 Análise descritiva: caracterização da amostra	111
4.2 Método estatístico de análise multivariada: análise fatorial.....	120
4.3 Análise dos fatores	125
4.3.1 Fator 1: satisfação.....	125
4.3.2 Fator 2: benefícios.....	126
4.3.3 Fator 3: papel do Governo Estadual	127
4.3.4 Fator 4: facilidades	127
4.4 Análise comparativa entre os perfis e os fatores	128
4.4.1 Tipo de tributação	129
4.4.2 Tempo das empresas no mercado.....	130
4.4.3 Prazo médio de recebimentos de vendas em dias.....	131
4.4.4 Pedido de apropriação de crédito acumulado por meio da Portaria CAT 42/2004.....	131
4.4.5 Tempo de homologação dos créditos pelo Estado.....	132
4.5 Síntese do capítulo.....	133
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	134
5.1 Considerações sobre os objetivos	134

5.2 Considerações sobre a situação problema e hipótese	136
5.3 Considerações sobre as contribuições da pesquisa.....	136
5.4 Limitações	137
5.5 Recomendações para futuras pesquisas	137
REFERÊNCIAS	138
APÊNDICE A – CARTA DE APRESENTAÇÃO	149
APÊNDICE B – INSTRUMENTO DE PESQUISA	150
APÊNDICE C – DEMONSTRATIVO DO CREDITO ACUMULADO - DCA	153
APÊNDICE D - LISTA DAS EMPRESAS SELECIONADAS PARA A PESQUISA.	154

1 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 nesse país.

O IVC - Imposto sobre Vendas e Consignação de competência Estadual, cobrado dos contribuintes cumulativamente, surge com a Constituição de 1934, e é extinto com a reforma tributária de 1965.

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), perpetuado até hoje.

Segundo a pesquisa da Receita Federal do Brasil (BRASIL, 2005), o ICMS representa 7,99% do PIB – Produto Interno Bruto do total do consumo Brasil sobre a carga tributaria bruta.

Até abril de 2008, existiam, no Brasil, 82 tributos que interferiam na operacionalidade da empresa e de todo o consumo da população brasileira. Esses tributos estão atribuídos, direta ou indiretamente, na matéria-prima, em material de embalagem, em material intermediário, em material de consumo, em mão de obra e em material indireto, que são utilizados na transformação de novo produto e nos serviços. Os tributos estão embutidos nos insumos, na mão de obra, no *mark-up*, na formação do preço de venda e até no transporte do produto.

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 leva a 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.

Outro exemplo é a “guerra fiscal” entre a Prefeitura de São Paulo e o Estado, que brigam pelo direito de tributar as indústrias gráficas e já causaram um desconforto enorme

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), 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, por meio da ABIGRAF - Associação Brasileira da Indústria Gráfica e SINDGRAF - Sindicato das Indústrias Gráficas, um diferimento no setor para tentar resolver esses dois problemas.

No Ofício GS_CAT nº 216 (SÃO PAULO, 2003 a), 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 e postula que:

[...]

Das Operações com Impressos em Papel e Papel cartão

Artigo 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, D).

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 amparadas pelo diferimento do ICMS, do qual retiram o ICMS na formação do preço de venda.

No parágrafo 1º do artigo 400-B, do RICMS/2000 (SÃO PAULO, 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 uma redução no preço do produto. Assim, 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.

Na Receita Federal do Brasil, quando uma empresa tem créditos de imposto e as saídas não são suficientes para absorver os créditos das entradas, ela pode compensar mediante o *Perd-comp* com outros tributos. Trata-se de um pedido de compensação eletrônica. No Estado de São Paulo, isso deve ser feito por meio do DCA - Demonstrativo do Crédito Acumulado ou DGCA - Demonstrativo de Geração de Crédito Acumulado, utilizado no pagamento de aquisição de matéria-prima, material embalagem, material intermediário, aquisição de máquinas e energia elétrica utilizados na sua produção.

O crédito acumulado é resultado da acumulação dos créditos do imposto provenientes dos insumos aplicados na produção dos produtos ou serviços, cujas saídas são geradoras do crédito acumulado. A saída geradora desse crédito é sempre total ou parcialmente não tributada, isto é, as saídas não produzem débitos do imposto e o custo dos insumos dessas saídas gera o crédito chamado de crédito acumulado.

À medida que essas operações vão se repetindo, o crédito vai aumentando, ou seja,

ele acumula. Nesse momento, parece claro que, nos livros fiscais, haverá valores lançados a crédito, maiores do que os valores lançados a débito. Conseqüentemente, o saldo da GIA Guia de Informação e Apuração do ICMS será credor. Pode-se concluir com isso que sempre que houver crédito acumulado, o saldo da GIA será credor.

Crédito acumulado é aquele que após apuração em saldo credor, por ser a carga tributária dessas operações e prestações inexistente ou inferior à entrada, desde que previsto no art. 71 RICMS/2000. Desta forma, uma mercadoria da qual foi aproveitado o crédito do ICMS pela entrada e por ocasião da saída a mesma está amparada com benefício fiscal por exemplo de isenção com a manutenção do crédito, teremos a geração de crédito acumulado. (PERES et. Al., 2005, p.79)

No RICMS/2000 do Estado de São Paulo, inciso III do Artigo 71, em que é constituído crédito acumulado do imposto decorrente da Lei 6.374/89, art. 46 (SÃO PAULO, 1989), tem-se que:

[...]

III – operação ou prestação realizada sem o pagamento do imposto, tais como isenção ou não-incidência com manutenção de crédito, ou ainda, abrangida pelo regime jurídico da substituição tributária com retenção antecipada do imposto ou do diferimento.

Para transformar o saldo credor da GIA em crédito acumulado, a empresa precisa saber o valor dos insumos aplicados na comercialização ou transformação do novo produto.

Na concepção do RICMS/2000 do Estado de São Paulo, no § 2º e § 3º do artigo 72, o crédito acumulado deve:

§ 2º - O crédito acumulado gerado em cada período de apuração do imposto será determinado com base no custo das mercadorias saídas ou no valor de custo dos insumos usados na fabricação e embalagem dos produtos saídos ou no valor de custo dos insumos utilizados na prestação de serviços, com ICMS incluso e, ainda, no percentual médio de crédito de impostos, consideradas as operações de entrada de mercadorias ou insumos e de recebimento de serviços que compõem o custo das operações ou prestações geradoras de crédito acumulado.

§ 3º - O valor do custo das mercadorias saídas, dos insumos empregados na fabricação e embalagem dos produtos saídos ou na prestação de serviços será apurado em sistema de apuração de custos que leve em consideração controle de estoques e esteja apoiado em valores originados da escrituração contábil do contribuinte (SÃO PAULO, 2000).

Para se fazer o cálculo do crédito acumulado, devem ser utilizadas as ferramentas da contabilidade de custo, pois o próprio sistema identifica todos os materiais utilizados no custo do processo de produção, chamados de insumos, com seus respectivos créditos de ICMS, o que facilita a identificação dos quatro fatores abaixo:

- a) custo dos insumos das operações geradoras do crédito acumulado;

- b) percentual médio de crédito do imposto aplicado ao custo dos insumos;
- c) operações geradoras do crédito acumulado;
- d) alíquota do ICMS aplicada às operações geradoras.

A contabilidade de custo é de extrema importância para os empresários encontrarem o custo do produto vendido e evidenciarem o valor original da escrituração contábil (matéria-prima, mão de obra direta e gastos gerais de fabricação), apoiado por livros auxiliares, fichas, folhas contínuas ou mapas de apropriação ou rateios. Ademais, é importante para se apurarem os custos dos insumos aplicados na manufatura da embalagem.

Na concepção de Crepaldi (2002, p. 12), a “Contabilidade de Custos é uma técnica utilizada para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos e/ou serviços. Ela tem a função de gerar informações precisas e rápidas para a administração, para tomada de decisões”.

Para a empresa apropriar o crédito acumulado, o Estado exige do contribuinte um requerimento com as seguintes situações, segundo o § 1º, do artigo 3º, da Portaria CAT nº 16, de 14 de abril de 2007:

[...]

- 1 – nome, endereço, números de inscrição, estadual e no CNPJ e Classificação Nacional de Atividade Econômicas – CNAE;
- 2 – origem, hipótese de geração e valor do crédito acumulado a ser apropriado;
- 3 – tipo de operação, espécie de produto ou mercadoria e dispositivo legal que ampara o benefício;
- 4 – motivos que impedem a sua utilização no próprio estabelecimento;
- 5 – débitos do imposto, do estabelecimento ou de outros do mesmo situados em território paulista, apurados ou não pelo fisco, indicando quais e em que estágio se encontram; se parcelados, informar se o parcelamento foi deferido e celebrado e se está sendo regularmente cumprido;
- 6 - esclarecimento sobre o motivo da não apropriação do crédito acumulado nos períodos próprios, se gerado segundo a hipótese do inciso III, do artigo 71, do Regulamento do ICMS. (SÃO PAULO, 2007)

Verifica-se que há diversas exigências para a apropriação do crédito acumulado de ICMS, tais como:

- a) requerimento atendendo todas as exigências enumeradas no § 1º, do artigo 3º, da Portaria CAT, nº.16;
- b) a minuta ou o DCA - Demonstrativo de Crédito Acumulado do mês;
- c) cópias de até 20 (vinte) notas fiscais ou relatório de notas fiscais com data, número, série, CFOP, nome ou razão social, base de cálculo, alíquota aplicável, valor do

- imposto e sigla da unidade federada de destino dos produtos ou mercadorias;
- d) planilha de custos ou outros documentos que justifiquem o IVA – Índice de Valor Acrescido da mediana, desde que atendam ao disposto nos §§ 2º e 3º, do artigo 72 (SÃO PAULO, 2000), do Regulamento do ICMS;
 - e) cópia da GIA do mês;
 - f) a empresa não deve ter débitos ou parcelamentos no Estado;
 - g) o IVA apresentado pelo contribuinte deve ser maior do que a mediana do setor.

Conforme o Decreto 45.490 do Estado de São Paulo, inciso III, § 6º, Artigo 72, “o Índice de Valor Acrescido, referido no parágrafo anterior, é o resultado da equação: (Vendas – compras) ÷ Compras”.

Após a homologação do crédito acumulado, a empresa pode utilizar esses créditos para pagar os fornecedores de matéria-prima, materiais secundários, materiais de embalagem, energia elétrica e maquinário industrial utilizados no seu processo industrial.

A proposta da pesquisa é averiguar se a substituição tributária, conhecida como diferimento está contribuindo para que as indústrias gráficas tenham uma melhor competitividade, uma conseqüente redução de seus preços e uma redução de sua necessidade de capital de terceiro.

1.1 Situação problema

Com o advento da isenção, suspensão, substituição tributária concomitante, substituição tributária para frente e substituição tributária para trás pelo Estado São Paulo, ele consegue administrar melhor seu caixa na eficiência da arrecadação de impostos e todos os contribuintes sujeitos a essas modalidades de tributação poderão gerar crédito acumulado de ICMS.

Segundo Rosa (2008, p. 07), objetivando facilitar o controle da arrecadação e fiscalização do tributo, os Estados, logo nos primeiros anos de vigência do ICM, na década de 70, já começaram a pensar na substituição tributária como forma de facilitar a operacionalização do imposto.

A Lei Kandir nº 87, de 13 de setembro de 1996 (BRASIL,1996 b), define a

atribuição de cada Estado em relação à responsabilidade do pagamento do imposto:

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese que assumirá a condição de substituto tributário. (Redação dada pela LC 114, de 16.12.2002).

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam **antecedentes, concomitantes ou subseqüentes**, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

A Lei Kandir foi criada com o objetivo de definir a tributação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços entre os Estados e também responsabilizá-los na atribuição de espécies de substituição tributária.

Foi incluída, no artigo 150 § 7º da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988), a substituição tributária. Sobre isso, destaque-se:

[...]

§ 7º A Lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediatamente e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Contribuinte substituto é aquele que a legislação determina como responsável pelo recolhimento do imposto e contribuinte substituído é aquele que dá a causa ao fato gerador, mas a legislação o dispensa de recolhimento, pois atribui ao substituto a obrigação.

A Cartilha IOB de ICMS define o objetivo dos Estados em instituir a substituição tributária. Desse modo, postula que:

O instituto da Substituição Tributária surgiu quando os Estados verificaram que existiam muitos revendedores para determinadas mercadorias e poucos fabricantes, por exemplo, de cigarros, refrigerantes, sorvetes etc. Os governos estaduais, querendo garantir o recolhimento do ICMS até o consumidor final, instituíram, para alguns produtos, o regime de Substituição Tributária, atribuindo ao fabricante, ao importador ou ao distribuidor, conforme o caso, o recolhimento do imposto das operações subseqüentes a serem realizadas pelos revendedores até o consumidor final. Para tanto, o contribuinte necessita saber qual foi o último preço de venda a ser praticado na cadeia de comercialização e, então, calcular o ICMS que chamamos de imposto retido por substituição. Esse preço de venda final será utilizado como base de cálculo da Substituição Tributária (operações subseqüentes). Poderá ser o preço sugerido pelo fabricante, ou, caso não houver, a base de cálculo definida em convênio ou protocolo que trata da Substituição Tributária, mediante aplicação de margem de lucro. Atualmente no Estado de São Paulo existem três modalidades de substituição tributária que são a para trás, concomitantemente e para frente. (CARTILHA IOB, 2008, p. 2)

Ainda, a Cartilha IOB de ICMS dá o conceito de antecipação tributária em São Paulo, ao mencionar que:

É um instrumento de política tributária que visa a preservar o Erário paulista de perda de arrecadação relativa às mercadorias de outra Unidade da Federação e gerar

isonomia em relação aos mesmos produtos que quando fabricados internamente, têm retenção na fonte. (CARTILHA IOB, 2008, p. 2)

Atualmente, no Estado de São Paulo, há três modalidades de substituição tributária que são a para trás, concomitantemente e para a frente.

O Estado de São Paulo atribui a substituição tributária ou o diferimento para as indústrias em diversos segmentos localizados nesse Estado. Diante dessa imposição, esses segmentos iniciam a contabilizar o saldo credor de ICMS no seu ativo, já que não existe débito na saída por estarem diferidos, substituídos, isentos ou com alíquotas menores do que as das entradas. Trata-se das vendas para a região norte e centro-oeste do Brasil, em que os débitos não são suficientes para absorver os créditos nas entradas de mercadorias.

Um exemplo dessa situação: uma empresa compra sua matéria-prima com 18% de ICMS, transforma em um novo produto e o vende diferido. O valor total dos créditos, 100%, é passivo de transformação em crédito acumulado. Um outro exemplo seria: a empresa compra a matéria-prima com 18% de ICMS e vende para um Estado do Nordeste com 7% de ICMS. Nesse caso, o crédito da entrada ou saldo remanescente é passivo de transformação para crédito acumulado de ICMS.

O crédito acumulado de ICMS, após liberado, pode ser utilizado para efetuar o pagamento dos fornecedores de matéria-prima, material de embalagem, material intermediário, energia elétrica e aquisição de maquinário de uso da empresa.

No ambiente atual, o Estado está substituindo diversos segmentos dentro do Estado de São Paulo: indústria do cimento, refrigerante, cerveja, chope, água, sorvete, veículos, combustíveis, lubrificantes, álcool carburante, motos, cigarros, pneumático, fruta, medicamentos, perfumaria, produtos higiene pessoal, ração animal, verniz, fotográficos, autopeças, baterias, pilhas, lâmpadas elétricas, papel e chocolates.

As indústrias gráficas estão amparadas no diferimento do ICMS há mais de cinco anos, que é uma substituição tributária para a frente, já a maioria desses segmentos relatados no parágrafo anterior teve início no ano de 2008 da substituição tributária para trás.

O problema colocado é que informações devem ser coletadas no setor gráfico desse Estado, referente à contribuição do diferimento do ICMS para o setor gráfico. Nesse contexto, propõe-se a investigação da seguinte questão:

Qual é o efeito do diferimento do ICMS nas indústrias gráficas do Estado de São Paulo?

1.2 Hipótese

A hipótese é concebida como uma resposta prévia ao problema formulado e que será testado na pesquisa. Para Cervo e Bervian (2002, p. 87), “em termos gerais hipótese consiste em supor conhecida verdade ou explicação que se busca”.

Koche (1997, p. 108) dá uma visão de hipótese, ao postular que:

[...] ao iniciar uma pesquisa, juntamente com a delimitação do problema, o investigador propõe a possível relação existente entre os aspectos que norteará todo o processo de investigação, sugerindo a possível relação existente entre os aspectos dos fenômenos que está estudando.

A hipótese é uma provável resposta, ou simplesmente uma previsão de antecipar o problema proposto, que poderá ser ou não o resultado esperado da pesquisa. Sobre a hipótese, Marconi e Lakatos (2007, p. 28) afirmam que:

Hipótese é uma proposição que se faz na tentativa de verificar a validade de resposta existente para um problema. É uma suposição que antecede a constatação dos fatos e tem como característica uma formulação provisória; deve ser testada para determinar sua validade. Correta ou errada, de acordo ou contrária ao senso comum, a hipótese sempre conduz a uma verificação empírica.

Como foi evidenciado no referencial teórico, objetiva-se averiguar se a substituição tributária contribuiu de alguma forma para as indústrias gráficas na competitividade, no barateamento do preço e na redução do capital de terceiros, sobre os quais foi levantada a hipótese da pesquisa. Para a validação da pesquisa, serão evidenciadas as comprovações ou rejeições no decorrer da dissertação, confrontando-se:

Hipótese - O diferimento do ICMS concedido às indústrias gráficas contribui ao seu crescimento; torna-as mais competitivas; reduz o preço de seus produtos; gera mais empregos e minimiza o custo do capital de giro no setor gráfico.

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo geral

Como objetivo geral, pretende-se averiguar se a substituição tributária para trás - uma espécie de diferimento de ICMS nas indústrias gráficas - está sendo favorável ou não a esse setor e se está servindo de referência para os novos segmentos que estão iniciando.

1.3.2 Objetivos específicos

Os objetivos específicos são:

- a) analisar se as indústrias gráficas estão crescendo com diferimento do ICMS;
- b) verificar se elas conseguiram reduzir seus preços de vendas após o diferimento e diminuir o grau de endividamento;
- c) investigar se essas empresas estão conseguindo transformar o saldo credor de ICMS em crédito acumulado;
- d) analisar se o Estado está fazendo seu papel na homologação dos créditos com a agilidade necessária;
- e) averiguar se as empresas conseguem transferir esses créditos para seus fornecedores;
- f) verificar se esse diferimento causou algum problema para o setor.

1.4 Justificativa

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

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

Houve uma “guerra” fiscal entre Estado e Prefeitura de São Paulo na tributação do imposto no setor, a qual estava atrapalhando o desenvolvimento setorial e em que estava ocorrendo bitributação pelos entes tributantes. Para resolver esse impasse, o Estado, mediante um pedido da ABIGRAF, utiliza-se de 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 suas vendas antes do diferimento, na qual reduz seu preço de venda com a concepção do diferimento e quem fica responsável pelo pagamento do ICMS diferido da indústria gráfica é o adquirente das embalagens.

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

Por existir pouca referência bibliográfica e pesquisa sobre o efeito da substituição tributária para trás em que se aplica a indústria gráfica, venda de sucatas e resíduos, neste trabalho, pretende-se verificar a relevância da matéria atual e evidenciar se o diferimento, após cinco anos de aplicação, contribuiu no setor para a redução dos preços, crescimento e se aumentou sua competitividade ou se foi uma estratégia do Estado para aumentar sua arrecadação.

1.5 Metodologia científica da pesquisa

Para que ocorra a validação do objetivo de estudo, foi utilizada a pesquisa de campo, pesquisa bibliográfica e pesquisa documental. Sendo pesquisados livros, artigos, dissertações, jornais, teses, revistas e documentos, por meio dos quais foram investigadas todas as informações sobre diferimento e incentivo fiscal e como ele poderá, de alguma forma, contribuir ou não para o setor gráfico.

Na visão de Koche (1997, p.122) a respeito de pesquisa bibliográfica, tem-se que:

[...] a pesquisa bibliográfica é a que desenvolve tentando explicar um problema, utilizando o conhecimento disponível das teorias publicadas em livros ou obras congêneres. Na pesquisa bibliográfica o investigador irá levantar o conhecimento disponível na área, identificando as teorias produzidas, analisando-as e avaliando sua contribuição para auxiliar a compreender ou explicar o problema objeto da investigação.

Desse modo, o propósito da pesquisa bibliográfica é desenvolver base teórica de estudo, envolvendo o tema.

Na pesquisa documental foram analisadas guias de arrecadação do ICMS, orçamentos e livro de apuração do imposto antes e depois do diferimento. A pesquisa

elaborada com base em leis, decretos, projetos de leis, regulamento de ICMS de todos os estados brasileiros e listas de indústrias gráficas.

Em relação à pesquisa de campo, essa foi efetuada visando a aprofundar outra etapa do trabalho, diretamente com os pesquisados: averiguar se os gestores das empresas observam o efeito do diferimento de ICMS nas indústrias gráficas de uma maneira crítica ou favorável.

1.6 Delimitação da pesquisa

Conforme Portal Tributário (LISTA DE TRIBUTOS, 2008), atualmente existem no Brasil 82 tipos de tributos e taxas, agregados aos produtos consumidos pela população no Estado de São Paulo. Grande parte das empresas é abrangida por diversos tributos diretos e indiretos, até mesmo por uma bitributação entre Município e Estado.

O governo, com objetivo de melhorar seu sistema de arrecadação criou o diferimento e a substituição tributária em diversos segmentos com o objetivo de maior números de setores e com isso melhorar seu sistema de arrecadação.

Esta pesquisa está limitada à substituição tributária para trás, pois as indústrias gráficas já estão utilizando esse diferimento há cinco anos nas 368 indústrias gráficas do Estado de São Paulo, segundo a Associação Brasileira da Indústria Gráfica (ABIGRAF, 2007).

Essas indústrias gráficas vêm homologando o crédito acumulado de ICMS na Secretaria da Fazenda do Estado e transferindo-o para pagamento de fornecedores e aquisição de maquinário.

Esse crédito foi atribuído devido à “guerra” fiscal entre Estado de São Paulo e o Município de São Paulo na tributação da indústria gráfica. O Estado, estrategicamente, diferiu algumas vendas de embalagem, rótulo, bula e etiqueta efetuada pelas indústrias gráficas dentro do território paulista, conforme artigo 400 B do RICMS (SÃO PAULO, 2000), para acabar com a “guerra” fiscal.

No entanto, neste estudo, não serão aprofundadas as práticas de crédito acumulado, mas, sim, será discutido e evidenciado se esses créditos podem contribuir na alavancagem da empresa.

1.7 Estrutura do trabalho

Este trabalho está estruturado como se segue:

- a) capítulo 1 : introdução do trabalho, problemática, hipótese, objetivo geral e objetivos específicos, justificativa, delimitação e metodologia científica.
- b) capítulo 2 : referencial teórico compreende a uma explanação sobre a substituição tributária, diferimento, Imposto sobre Circulação de Mercadorias, Imposto do Valor Agregado, Adicionado e crédito acumulado de ICMS.
- c) capítulo 3 : indica a metodologia aplicada nesta pesquisa.
- d) capítulo 4 : Demonstra análise e resultados da pesquisa.

E, finalmente, as considerações finais e recomendações para novos estudos.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A gestão tributária tem ocupado posição de destaque nas discussões empresariais. Muitas companhias já programam o sistema de informação contábil para acompanhamento dos impostos gerados pelas empresas, com o objetivo de diminuir o custo de aquisição de mercadoria e aproveitar algumas lacunas tributárias para reduzir o preço de venda e aumentar sua competitividade no mercado.

Conforme uma pesquisa elaborada pela Receita Federal (BRASIL, 2005 b) em valores correntes mencionada na tabela 16, a carga tributária total representava 37,37% em 2005 em relação ao produto interno bruto – PIB no Brasil.

As empresas ficam expostas às “guerras” fiscais entre os entes tributantes; já não bastasse a elevada carga tributária e os diversos tributos embutidos nos produtos, as indústrias sofrem com as “guerras” fiscais entre Estados e Municípios. Assim quando a indústria gráfica recolhe o ISS sobre a venda de embalagem recebe um auto de infração pelo Estado vice-versa podendo gerar um passivo tributário futuro.

Para minimizar esses impactos e atrair instalações industriais, tanto os Municípios quanto os Estados concedem isenções, diferimentos, substituições tributárias e outros incentivos fiscais, para que as indústrias se instalem em seus territórios e gerem emprego.

2.1 Gestão tributária

Na visão de Padoveze (2007), a Contabilidade visa à geração de informação útil para a tomada de decisão econômica e, principalmente, para a gestão de tributos.

Padoveze (2007, p. 243) entende que o sistema de informação deverá apresentar quadros sintéticos para controladoria dos impostos em período mensais, objetivando, além do controle, o acompanhamento dos recolhimentos mensais.

De acordo com o mesmo autor (2007, p. 243), os relatórios para a gestão global dos impostos devem conter os seguintes dados:

- a) prazos de recolhimento, indexador legal, prazo de entrega das guias ou declarações;
- b) principais bases de incidência dos impostos;

- c) alíquota (s) básica (s);
- d) valor dos impostos.

Santana (2003, p. 87) discorre sobre a gestão tributária e afirma que:

As empresas, na salvaguarda de seus interesses, escolhem procedimentos legais que conduzem à menor carga tributária que é um direito de todos. No entanto alguns procedimentos praticados pelos contribuintes são interpretados pelos mesmos como atos lícitos para economizar impostos e o fisco considera como simulação às leis.

Na gestão tributária, as empresas utilizam as boas práticas da aplicação da legislação tributária nos impostos pertinentes a cada segmento, aproveitando isenções, suspensão, deferimento para reduzir seu custo variável e preço de venda.

2.1.1 Contabilidade tributária

De acordo com Fabretti (1999), Contabilidade Tributária é o ramo da contabilidade que estuda e controla as obrigações tributárias da empresa em consonância com a Legislação Tributária, de forma que possibilite ao empresário analisar a carga de tributos recolhidos pela empresa, permitindo a execução de um planejamento tributário e evitando possíveis sanções fiscais.

Oliveira, L. M. et al. (2005, p. 36) entendem a Contabilidade Tributária como:

- Especialização da contabilidade que tem como principais objetivos o estudo da teoria e a aplicação prática dos princípios e normas básicas da legislação tributária;
- Ramo da contabilidade responsável pelo gerenciamento dos tributos incidentes nas diversas atividades de uma empresa, ou grupo de empresas, adaptando ao dia-a-dia empresarial as obrigações tributárias, de forma a não expor a entidade às possíveis sanções fiscais e legais.

A Contabilidade Tributária visa a estudar e a aplicar as normas contábeis, os princípios e a legislação tributária eficaz, para não expor a organização em passivos tributários futuros.

Conforme listado no quadro 2, atualmente, no país, existem 82 tributos envolvidos em alguma área da empresa: na folha de pagamento, na aquisição de mercadorias, na formação do preço de venda, na contratação de prestadores de serviços, na lucratividade da empresa e em outras etapas.

Dessa forma, a contabilidade tributária é de extrema importância para controlar e

contribuir na interpretação de cada um desses tributos que têm leis próprias e precisam de uma atenção especial nas mudanças que interferem no fato gerador de cada um.

Fabretti (1999, p. 27) tem uma visão do objetivo da Contabilidade Tributária, ao postular que:

O objeto da contabilidade tributária é apurar com exatidão o resultado econômico do exercício social, demonstrando-o de forma clara e sintética, para, em seguida, atender de forma extra-contábil as exigências das legislações do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro determinando a base de cálculo fiscal para formação das provisões destinadas ao pagamento desses tributos, as quais serão abatidas do resultado econômico (contábil), para determinação do lucro líquido à disposição dos acionistas, sócios ou titular de firma individual.

As principais funções da Contabilidade Tributária são a apuração com exatidão do resultado tributável, o registro contábil, a escrituração dos documentos, o preenchimento de guias, a orientação fiscal e a supervisão. O quadro 1 define a escrituração, o controle, a orientação e o planejamento tributário:

Escrituração e Controle	Orientação	Planejamento tributário
<p>Escrituração fiscal das atividades do dia a dia da empresa e dos livros fiscais;</p> <p>Apuração dos tributos a recolher, preenchimento das guias de recolhimento e remessa para o Departamento de Contas a Pagar;</p> <p>Controle sobre os prazos para recolhimentos;</p> <p>Assessoria para a correta apuração e registro do lucro tributável do exercício social, conforme os princípios fundamentais de contabilidade;</p> <p>Assessoria para o correto registro contábil das provisões relativas aos tributos a recolher.</p>	<p>Orientação, treinamento e constante supervisão dos funcionários do setor de impostos;</p> <p>Orientação fiscal para as demais unidades da empresa (filiais, fábricas, departamentos) ou das empresas controladas e coligadas, visando padronizar procedimentos.</p>	<p>Estudo das diversas alternativas legais para a redução da carga fiscal, tais como;</p> <p>Toda as operações em que for possível o crédito tributário, principalmente em relação aos chamados impostos não cumulativos ICMS e IPI;</p> <p>Todas situações em que for possível o diferimento (postergação) dos recolhimentos dos impostos, permitindo melhor gerenciamento do fluxo de caixa;</p> <p>Todas as despesas e provisões permitidas pelo fisco como dedutíveis da receita.</p>

Quadro 1 – Funções e atividades da Contabilidade Tributária

Fonte: Oliveira, L. M. et al. (2005, p. 37)

A Contabilidade Tributária gera informações sobre os tributos recolhidos, creditados, debitados e a apuração de cada tributo e tem a função orientadora dos usuários e administradores.

2.2 Planejamento tributário

O planejamento tributário é de extrema importância para a sobrevivência de uma

empresa no Brasil, em virtude das mudanças constantes na legislação e da quantidade de tributos existentes.

O quadro 2 lista os 82 tributos e taxas existentes no Brasil, que mudam constantemente a forma de tributação, provocando incerteza, insegurança e prejuízo financeiro aos contribuintes:

SIGLA	LEI/DECRETO	SIGLA	LEI/DECRETO
AFRMM	L.10.893/2004	DPC	L. 5.461/1968
FNDCT	L. 10.168/2000	FNDE	D. L. 6.003/2006
FUNRURAL	L.C. 16/1973	INCRA	L. 2.613/1955
SAT	L. 8.212/1991	SEBRAE	L. 8.029/1990
SENAC	L. 8.621/1946	SENAT	L. 8.706/1993
SENAI	L. 4.048/1942	SENAR	L. 8.315/1991
SESI	L. 9.403/1946	SESC	L. 9.853/1946
SESCOOP	MP 1.715-2/1998	SEST	L. 8.706/1993
CONF. EMPREGADOS	L. 6.386/1976	CONF. EMPRESA	L. 6.386/1976
CIDE – COMBUSTIVEIS	L. 10.336/2001	CIDE – EXTERIOR	L. 10.168/2000
FAAP	D. 6.297/2007	CONT. ILUM. PUBLICA	E.C 39/2002
CONDECINE	L. 10.454/2002	CONT. SIND. LABORAL	MP 1.228-1/2001
CONT. SIND. PATRONAL	L. 7.047/1982	AD. REP. PERDAS INFLAC.	L.C. 110/2001
COFINS	L. 70/1991	CSLL	L. 7.689/1988
CONT. PROF. LIBERAIS	L. 6.994/1982	CONT. MELHORIA	D.L. 195/1967
FAR	L. 1.305/1974	FUNDO COMB. POBREZA	EC 31/2000
FISTEL	L. 9.472/1997	FGTS	L. 5.107/1966
FUST	L. 9.998/2000	FUNDAR	D.L. 1.437/1975
FUNTEL	L. 10.052/2000	ICMS	L.C 87/1996
IE	D.L 1.578/1977	II	D.L. 288/1967
IPVA	L. 3.287/1992	IPTU	L. 5.641/1989
ITR	L. 8.847/1994	IR – JURIDICO	D. 3000/1999
IOF	L 4.494/2002	ISS	L. 116/2003
ITBI	L. 5.172/1966	ITCMD	L. 10.992/2001
INSS AUTÔNOMOS	L. 11.442/2007	INSS EMPREGADOS	L. 9.311/1996
INSS APTRONAL	L. 8.212/1991	IPI	L. 8.383/1991
PIS	L. 10.833/2003	TX UTO. ESTRANGEIRO	L. 6.815/1980
TX DE AV. INSTITUIÇÕES	L. 10.870/2004	TX CLAS. PROD. ANIMAIS	D. L. 1.899/1981
TX DA COLETA DO LIXO	CF88 – 145-II	TX CONS. LIMP. PUBLICA	L. 5.267/1997
TCFA	L. 10.165/2000	TCFQ	L. 10.357/2001
TX EM. DOCUMENTOS	D. 25/2006 e	TFAC	L. 11.292/2006
CVM	L. 7.940/1989	TX. FISCAL. DE SORTEIOS	MP 2.158-35/2001
TX. VIGIL. SANITARIA	L. 9.782/1999	TPC	L. 10.834/2003
TAFIC	MP 233/2004	TX LICENC. VEICULOS	L. 8.723/1993
TX. CONT. M. NUCLEARES	L. 9.765/1998	TX. PESQUISA MINERAL	PM 503/1999
TX. ÁLV. FUNCIONAMENTO	L. 1171/1996	TSA -	L. 9.960/2000
TX. SERV. METROLÓGICOS	L. 9.933/1999	TX. AO CONS. PETROLEO	D. 68.108/1971
TX. FISC. EM. ELÉTRICA	L. 9.427/1996	TX. RÁDIO COMUNITARIA	D. 2.615/1998
TX. TRANSP. TERRESTRES	L. 10.233/2001	TX. SAUDE SUPLEMENTAR	L. 9.961/2000
TX. UTIL. MERCANTE	D. 5.324/2004	TX. REGISTRO COMÉRCIO	D. 64.567/1969
TX. PROCESSUAL	L. 9.718/1998	TX. FISC. DE ÁGUA - ANA	MP 437/2008

Quadro 2 – Relação dos tributos existentes no Brasil

Fonte: (LISTA DE TRIBUTOS, 2008). Adaptação do autor.

O quadro acima identifica todos os tributos e taxas existentes no Brasil com suas respectivas Leis, Medida Provisória, Emenda Complementar, Decretos e Decretos Leis.

Quando ocorrer alguma mudança desses tributos e taxas os advogados e contabilistas precisam implantar as novas mudanças para seus clientes com objetivo de não gerar um passivo tributário no futuro.

2.2.1 Conceito de tributo

Tributo é uma prestação pecuniária, pois o conceito legal exclui qualquer prestação que não seja representada por dinheiro. Não se pode cobrar tributos que consistam em prestação de natureza pessoal, tal como a prestação de serviços.

Nesse sentido, conforme estabelece o art. 3º do CTN - Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966 b), “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se passa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. O tributo é compulsório, visto que a obrigatoriedade faz parte de sua essência.

Segundo Cassone (1999, p. 27), “tributo é certa quantia 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”. Na visão de Oliveira, L. M. et al. (2005, p. 23), para melhor entendimento sobre a definição de tributo, é possível decompor sua definição nas seguintes características:

- prestação pecuniária: significa que o tributo deve ser pago em unidades de moeda corrente, inexistindo o pagamento in natura ou in labore, ou seja, o que é pago em bens ou em trabalho ou prestação de serviços ;
- compulsória: obrigação independente da vontade do contribuinte;
- em moeda ou cujo valor se possa exprimir: os tributos são expressos em moeda corrente nacional (reais) ou por meio de indexadores (ORTN, OTN, BTN, Ufir);
- que não constitua sanção de ato ilícito: as penalidades pecuniárias ou multas não se incluem no conceito de tributo; assim, o pagamento de tributo não decorre de infração determinada norma ou descumprimento da lei;
- instituída em lei: só existe a obrigação de pagar o tributo se uma norma jurídica com força de lei estabelecer essa obrigação;
- cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada; a autoridade não possui liberdade para escolher a melhor oportunidade de cobrar o tributo; a lei já estabelece todos os passos a serem seguidos.

Conforme Cassone (1999, p. 27), o tributo (gênero) é dividido em três espécies: os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria. A palavra tributo deriva de *tribuiro*, que significa distribuir no sentido de repartir entre os entes da comunidade os ônus da satisfação das necessidades coletivas. Nesse caso, a União, o Município, o Distrito Federal e o Estado precisam do dinheiro arrecadado com a cobrança do tributo para investir e cumprir seu papel

de prestador de serviço ao cidadão.

2.2.1.1 Impostos

Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade específica relativa ao contribuinte, conforme o art. 16 do CTN/66 (BRASIL, 1966 b). De acordo com Oliveira, L. M. et al. (2005, p. 24), os impostos “decorrem de situação geradora, independentemente de qualquer contraprestação do Estado em favor do contribuinte”.

Para Cassone (1999, p. 75), “imposto é o tributo exigível independentemente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte”.

Os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, e identificar, respeitados os direitos individuais e os termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

2.2.1.2 Taxas

As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm, como fato gerador, o exercício regular do poder de polícia ou a utilização efetiva ou potencial de serviço público específico e divisível prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondem aos impostos, nem ser calculada em função do capital das empresas, conforme o art. 77 do CTN/66 (BRASIL, 1966 b).

Segundo Oliveira, L. M. et al. (2005, p. 24), “as taxas que estão vinculadas à utilização efetiva ou potencial por parte do contribuinte, de serviços públicos específicos e divisíveis”. Como aponta Cassone (1999, p. 75), “taxa é o tributo exigível em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição”.

O art. 145 da Constituição Federal (BRASIL, 1988) autoriza a União, Estados, Distrito Federal e os Municípios a instituírem os seguintes tributos: “[...] II – taxas, em razão

do exercício do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição”.

A taxa é uma exigência financeira para usar certos serviços fundamentais. Alguns exemplos, seriam taxas de corpo de bombeiro, taxa de manutenção de vias públicas, taxa de manutenção de guia e taxa de coleta de lixo.

2.2.1.3 Contribuição de melhoria

A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado, conforme art. 81 do CTN/66 (BRASIL, 1966 b).

Segundo Oliveira, L. M. et al. (2005, p. 24), contribuições de melhoria que são cobradas quando do benefício trazido aos contribuintes por obras públicas.

A contribuição de melhoria é arrecadada quando ocorrer uma valorização no imóvel em decorrência de uma obra pública.

2.2.2 Requisitos básicos para cobrança de tributos

Para que se possa realizar a cobrança de determinado tributo, é necessária a ocorrência simultânea dos seguintes elementos:

- a) fato gerador;
- b) base de cálculo;
- c) alíquota;
- d) operação realizada por contribuinte.

2.2.2.1 Fato gerador

Fato gerador é a situação definida em Lei necessária para que ocorra a obrigação de

tributação do imposto. O CTN o define nos artigos 114 e 115 (BRASIL, 1966 b):

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou obtenção de ato que não configure obrigação principal.

Oliveira, L. M. et al. (2005, p. 29), conceituam o fato gerador como “o fato que gera a obrigação de pagar tributo.”

Para Cassone (1999, p. 75), “fato gerador é o fato que gera a obrigação tributária. Para gerar a obrigação, o fato ocorrido deve enquadrar-se rigorosamente dentro dos termos da lei, fenômeno a que se dá o nome de subsunção”.

Fato gerador é o ato da concretização da tributação incidente, tais como:

- a) saída da mercadoria (ICMS);
- b) prestação do serviço (ISS);
- c) receber a renda (Imposto sobre renda e Proventos de Qualquer Natureza - IR);
- d) faturamento (COFINS);
- e) faturamento (PIS);
- f) saída da mercadoria (IPI);
- g) o momento do registro da declaração de importação (II - Imposto sobre Importação).

Fato gerador é o aspecto material ou a obrigação acessória da hipótese de incidência tributária, junto com a base de cálculo exemplo. O fato gerador do ICMS é saída da mercadoria, do ISS - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é a prestação de serviço, os Impostos Federais é na maioria sobre o faturamento, tais como: o Programa Integração Social – PIS, COFINS - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, já o IPI - Imposto Sobre Produtos Industrializados é no momento da saída do produto do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial.

2.2.2.2 Base de cálculo

A base de cálculo do ICMS é o valor das mercadorias ou o denominado valor dos produtos, incluso comissões, fretes, PIS, COFINS e agregado à margem.

A base de cálculo é o valor sobre o qual é aplicada a alíquota do imposto a ser

recolhido para os cofres públicos. Para Oliveira, L. M. et al. (2005, p. 30), “é o valor o qual se aplica o percentual (ou alíquota) com a finalidade de apurar o montante a ser recolhido”.

Segundo Oliveira, L. M. et al. (2005, p. 81), “a base de cálculo de modo geral é o valor da operação com mercadorias, incluindo importâncias acessórias, tais como seguros e fretes pagos pelo comprador, excluídos os descontos incondicionais”. O Decreto nº 17.727, de 25 de setembro de 1981, em seu artigo 27 (SÃO PAULO, 1981), define a base de cálculo do imposto:

Artigo 27 – Ressalvadas as hipóteses expressamente previstas, a base de cálculo do imposto é a (LEI 440/74, art. 19):

I – o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria;

II – na falta do valor a que se refere o inciso anterior, o preço corrente da mercadoria, ou similar, no mercado atacadista da praça do remetente;

III – na falta do valor e na impossibilidade de determinar o preço aludido no inciso anterior:

a) se o remetente for industrial, o preço FOB estabelecimento industrial, a vista;

b) se o remetente for comerciante, o preço FOB estabelecimento comercial a vista, em vendas a outros comerciantes ou industriais;

IV – no caso do inciso II do artigo 1.º, a base de cálculo é o valor constante dos documentos de importação, convertido em cruzeiro à taxa cambial efetivamente aplicada em cada caso, acrescido do valor dos impostos de Importação e sobre Produtos Industrializados e demais despesas aduaneiras efetivamente pagas.

Exemplo: na venda de um imóvel quando ocorre o ganho de capital, a base de cálculo é diferença entre o valor da venda e o valor do imóvel na declaração anual de renda. Essa diferença entre o valor da venda e o da declaração do imposto renda é conhecida como ganho ou perda de capital. Ocorrendo o ganho esse é base de cálculo do imposto de renda com tributação exclusiva de 15%.

2.2.2.3 Alíquota

É o percentual que, aplicado à base de cálculo, resulta na fração do todo que será recolhido aos cofres públicos. Segundo Fabretti (1999, p. 128), “alíquota é o percentual definido em lei que, aplicado sobre a base de cálculo, determina o montante do tributo a ser pago”. Exemplos de alíquotas:

- a) IRPJ: 15% conforme o art. 3º da Lei nº 9.249 de 26 de dezembro de 1995 (BRASIL, 1995)
- b) Adicional do IRPJ: 10% do valor do lucro real que exceder a R\$ 20.000,00 (mensal) – parágrafo 1º do art. 4º, da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996 (BRASIL, 1996 a).

- c) Imposto de Importação: art. 1º da Resolução Camex nº 73, de 20/12/2007 (BRASIL, 2007 b) altera para 2% (dois por cento), até 31/12/2008 da alíquota *ad valorem* da importação de bens listada.

A alíquota é o percentual que se aplica à base de cálculo dos impostos Municipais, Estaduais e União, ficando à competência de cada órgão sua atribuição.

O Senado Federal pode fixar alíquotas externas (para as operações em que a mercadoria vai de um ponto situado dentro de um Estado-membro a outro ponto fora dos limites desse mesmo Estado), podendo estabelecer alíquotas internas mínimas e máximas.

O IV e V do §2º do art. 155, da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988) estabelece as normas que os Estados devem atender:

[....]

IV – resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta dos seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação.

V – é facultado ao Senado Federal:

- a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;
- b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações internas para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros.

No Estado de São Paulo, as alíquotas internas do ICMS são:

- a) 18% nas operações internas e importação em São Paulo;
- b) 25% em operações internas, interestaduais e importações de perfumes, cosméticos, cigarros, armas, munições, bebidas alcoólicas e outras;
- c) 12% nas operações interestaduais para as regiões Sul e Suldeste;
- d) 7% nas operações interestaduais para as regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste;
- e) sem débito na operação para Zona Franca de Manaus, condicionado ao internamento da nota fiscal na Suframa em 180 dias.

Em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços para o consumidor final localizado em outro Estado, devem ser adotadas:

- a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;
- b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte.

A alíquota interna para cada produto é fixa, mas os governadores têm concedido

incentivos fiscais constantemente para tornar as empresas do Estado competitivas em relação aos outros Estados, reduzindo a base de cálculo, concedendo substituição tributária e isenção.

2.2.2.4 Contribuinte e responsável

É a pessoa jurídica ou física que tem relação direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador do ICMS.

Segundo Oliveira, L. M. et al. (2005, p. 80), “contribuintes são todas as pessoas naturais ou jurídicas que, de modo habitual, pratiquem operações à circulação de mercadorias, ou que prestem serviço de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicações e telecomunicações”.

Conforme Mariano, Werneck e Bezerra (2007, p. 52) definem que contribuinte é o sujeito passivo que tem relação pessoal e direta com o fato gerador do tributo, é aquele que o realiza.

Fabretti (1999, p. 126) denomina responsável “a pessoa que a lei escolher para responder pela obrigação tributária, em substituição ao contribuinte de fato, dada a maior complexidade para alcançá-lo”.

O Decreto nº 45.490, de 30 de novembro de 2000 (SÃO PAULO, 2000) define o contribuinte:

Artigo 9º - Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, natural ou jurídica, que de modo habitual ou em volume que caracteriza comercial, realize operações à circulação de mercadorias ou preste serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação.

No CTN (BRASIL, 1966 b), o contribuinte e o responsável estão definidos:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se.

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa em lei.

Contribuinte ou responsável é a pessoa física ou jurídica, que, por ter relação direta com o fato gerador, a lei lhe atribui a obrigação de recolher imposto ou responsável pelo

recolhimento.

2.2.2.5 Contribuinte substituto

É o responsável pela retenção e recolhimento do imposto incidente em operações ou prestações antecedentes, concomitantes e subseqüentes.

Segundo Mariano, Werneck e Bezerra (2007, p. 54), substituto é a pessoa a que a legislação atribui a responsabilidade pelo o pagamento do imposto.

Exemplo: a indústria Votorantim, que fabrica cimento, retém nas suas vendas o ICMS devido do atacadista e consumidor final e recolhe o ICMS no momento da saída da indústria para o atacadista.

2.2.2.6 Contribuinte substituído

É aquele que tem o imposto relativo às operações e prestações de serviços pagos pelo contribuinte substituto.

Segundo Mariano, Werneck e Bezerra (2007, p. 54), substituído é aquele que está ligado diretamente com o fato gerador, que dá causa à hipótese de incidência do imposto, mas a legislação dispensa da responsabilidade do recolhimento do imposto, pois esse é atribuído a outrem.

O atacadista é responsável do pagamento do ICMS de sua venda para o consumidor final mas o governo atribuiu a responsabilidade da retenção e recolhimento do imposto à indústria fabricante.

2.3 Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, do serviço de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação - ICMS

No que se refere ao imposto sobre circulação de mercadorias, do serviço de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, é de competência do Estado alterar, instituir e cobrá-lo sobre as operações. A Constituição Federal de 1988 (BRASIL,

1988), no seu art. 155, atribuiu aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre:

- I – transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
- II – **operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação**, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
- III – propriedade de veículos automotores.

Esse imposto é de competência estadual, regulado pelo CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária, para evitar anistia, incentivo fiscal e isenção do tributo em alguns Estados e, com isso, a imigração das indústrias para outras unidades federativas.

Sobre o ICMS, Cassone (1999, p. 310) relata que:

Apesar de o ICMS ser de competência estadual, possui características nacionais, tendo em vista que questões importantes são resolvidas de comum acordo entre os Estados e o Distrito Federal, quando não pela lei complementar, ou pela resolução do Senado Federal na fixação das alíquotas.

O Estado de São Paulo, atualmente, vem travando uma verdadeira “guerra” contra os incentivos fiscais praticados pelos Estados situados na região norte e centro-oeste, tais como o Mato Grosso do Sul que, por meio de Decreto Estadual, concede incentivo fiscal de até 80% do imposto a recolher às indústrias que forem instalar suas unidades no Estado e, ainda, juntamente com a Prefeitura, concede-lhes a isenção de Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU, Água e Esgoto.

2.3.1 Imposto sobre Vendas e Consignação - IVC

O IVC – Imposto sobre Vendas e Consignações foi criado pelos Estados, mediante competência concedida pela Constituição Federal de 1934. Antes disso, havia, no Brasil, o Imposto sobre Vendas Mercantis, que era de competência da União.

Esse imposto era tributado em forma de cascata ou cumulativo, ou seja, sem o direito de crédito com as operações anteriores, tornando os produtos muito caros para o consumidor final; ora denominado um tributo plurifásico, em razão de sua forma cumulativa de tributar em todas as fases de circulação das mercadorias.

Segundo Rosa e Parri (1996, p. 15), “tratava-se de um tributo plurifásico (ou multifásico), que incidia sobre todas as fases de circulação de mercadoria e cumulativamente (incidência “em cascata”).”

A Europa já tributava o ICM - Imposto de Circulação de Mercadorias, de forma não cumulativa, com direito de crédito na aquisição em cada operação. O Brasil, por sua vez, tributava na forma cumulativa sem transferir créditos. Essa maneira européia causou um clima desfavorável internamente ao tipo de cobrança brasileira e esse foi o principal motivo de sua extinção com a reforma tributária de 1965.

O antigo ICM era imposto incidente somente sobre a circulação de mercadoria no aspecto material e já o novo ICMS incide sobre a circulação de mercadorias e também sobre prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e comunicação.

2.3.2 Origem do Imposto de Circulação de Mercadorias – ICM

O ICM entra em cena com a Emenda Constitucional nº 18, de 01 de dezembro de 1965 (BRASIL, 1965), que dá competência aos Estados para instituí-lo. O Estado de São Paulo cria o ICM com a Lei 9.590/66 (SÃO PAULO, 1966), para ser cobrado a partir de 01/01/1967, o qual foi regulamentado pelo Decreto nº 47.763 (SÃO PAULO, 1967).

Um imposto multifásico não apresentava 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), conhecida como Lei Complementar 87 de 13 de setembro de 1996 (BRASIL, 1996 b) do ICM e atualmente reforçada pela Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003 (BRASIL, 2003).

O Ato Complementar 40/68 (BRASIL, 1968) ratificado pelo Ato Institucional nº 6/69 (BRASIL, 1969), passou a incidir sobre “operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes.”

2.3.3 ICMS imposto multifásico

O ICMS é multifásico em razão de sua incidência sobre sucessivas fases, desde o momento da origem da matéria bruta, da transformação na indústria em matéria-prima, da

transformação em produto e da comercialização dos produtos nos atacadistas, revendidos pelos varejistas ao consumidor final – essas operações são tributadas em todas as etapas.

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 de 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.

O artigo 42 da Lei nº 440 (SÃO PAULO, 1974), estabelece que “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 Artigo 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 artigo 19 (BRASIL, 1996 b), também se confirma que o ICMS é não-cumulativo:

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. 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%. Para produtos considerados supérfluos, como bebidas alcoólicas, cigarros, perfumes e cosméticos, cobra-se o percentual de 25%.

No que se refere à venda de energia elétrica, a Legislação do Estado de São Paulo prevê as 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 esteja inscrita no cadastro de contribuinte do ICMS.

2.3.4 Dos créditos de ICMS referentes a insumos utilizados na transformação ou industrialização

Os contribuintes têm o direito de efetuar os créditos sobre os insumos aplicados na transformação de produtos novos. Para tal, basta que adquiram seus insumos de fornecedores devidamente cadastrados na Secretaria da Fazenda Estadual e Federal, e que estejam aptos junto nesses órgãos.

A manutenção dos créditos nas entradas dos insumos ocorre desde que seja debitado na saída do fornecedor e não esteja amparada por diferimento ou isenção.

Segundo Cassone (1999), não dão, porém, o crédito às entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações isenta ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

Mediante o princípio da não-cumulatividade, os contribuintes mantêm os créditos dos impostos dos insumos adquiridos para produzir novo produto.

2.3.4.1 Matéria-prima

A matéria-prima é uns dos insumos com maior facilidade na identificação, pois é visivelmente agregada ao produto transformado. Por exemplo, a cevada é a matéria-prima na elaboração da cerveja.

Crepaldi (2002, p. 50) afirma que a matéria-prima é:

O principal que entra na composição do produto final. Ela sofre transformação no processo de fabricação. É o material que, do ponto de vista da quantidade, é o mais empregado na produção. As matérias-primas em estoque são aplicadas diretamente no produto e, ao serem transferidas do estoque para o processo produtivo, transformam-se em custos de produção. Exemplo: o tecido na fabricação de roupas e a madeira na fabricação de mesas de madeira.

De acordo com Ornstein e Rosa (1970, p. 36), matéria-prima são “todos os materiais diretamente incorporados ou consumidos para fabricar um determinado produto, ou executar determinada encomenda”.

A Decisão Normativa CAT nº 02, de 04 de junho de 1982, da Coordenação da Administração Tributária do Governo do Estado de São Paulo, define o que é matéria-prima:

Matéria-prima: é, em geral, toda a substância com que se fabrica alguma coisa e da qual é obrigatoriamente parte integrante. Exemplo: o minério de ferro, na siderurgia, integrante do ferro-gusa; o calcário na industrialização do cimento, parte integrante do novo produto cimento; o bambu ou eucalipto, integrantes do novo produto, papel e outros. (SÃO PAULO, 1982).

Em suma, matéria prima é o principal insumo que se integra na fabricação de um novo produto.

Matéria-prima é o nome utilizado pelas indústrias de um material que sirva para transformar em novo produto qualquer em sua produção.

2.3.4.2 Produto intermediário

O produto intermediário é um insumo mais difícil na identificação dos créditos do imposto na aquisição, devido à complexibilidade na identificação: ele se agrega ao produto ou se consome no processo de transformação do novo produto.

A Decisão Normativa CAT - Comunicado Administrativo Tributário, nº 02, de 04 de junho de 1982, define o que é produto intermediário:

Produto intermediário: (assim denominado porque proveniente de indústria intermediária própria ou não) é aquele que compõe ou integra a estrutura físico-química de novo produto, via de regra sem sofrer qualquer alteração em sua estrutura intrínseca. Exemplo: pneumáticos, na indústria automobilística, e dobradiças, na mercadoria, compondo ambos os respectivos produtos novos (sem que sofram qualquer alteração em suas estruturas intrínsecas) o automóvel e o mobiliário -, a cola, ainda na marcenaria, que muito embora alterada em sua estrutura intrínseca, vai integrar o novo produto – o mobiliário.(SÃO PAULO, 1982)

Produto intermediário é aquele que compõe ou integra a estrutura física do novo

produto, em geral, sem sofrer qualquer alteração em sua estrutura intrínseca. Exemplo: Pneumático, na indústria automobilística; Dobradiça, na indústria de marcenaria.

O produto intermediário, é o insumo que gera mais discórdias entre contribuinte e fisco na classificação do produto. Ele agrega ao novo produto sem sofrer alterações por isso que é conhecido como produto intermediário.

2.3.4.3 Material de embalagem

Material embalagem é todo material utilizado para embalar o produto acabado. Conforme Crepaldi (2002, p. 50), as embalagens “são materiais utilizados para embalagem do produto ou seu acondicionamento para remessa. Exemplo: saco plástico onde é colocada a roupa”.

As embalagens não integram a transformação do novo produto; simplesmente, elas são utilizadas para armazenar, transportar e proteger o produto. A esse respeito, Cassone (1999, p. 275) atesta que:

Já os materiais de embalagem são usados para acondicionar o produto final e não se confundem com os Insumos que integram o produto. São coisas distintas tanto os insumos que entram na fabricação do produto principal, quanto aqueles que entram na fabricação da embalagem para acondiciona-la; embora se juntem na fase final do processo, a embalagem não integra o produto principal. Ela é acessória: é a regra geral.

Os materiais de embalagens são utilizados para acondicionar produtos tais como: embalagem, etiqueta, caixa de transporte, palet de madeira ou plástico, plástico, fita para o lacre da embalagem e rótulo, visto que esses são fáceis à identificação e classificação.

2.3.4.4 Energia elétrica

A energia elétrica utilizada nas máquinas, na área produtiva da indústria, tem o direito do crédito do ICMS, conforme prevê o Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo. Para que isso ocorra, é necessário que a empresa apresente um laudo de um engenheiro elétrico, separando a energia consumida da produção da administração, pois somente sobre a energia elétrica utilizada na área industrial para transformação de novos produtos a empresa tem direito ao crédito de ICMS.

O inciso II do artigo 33 da Lei Complementar 87 (BRASIL, 1996 b) define o direito do crédito da energia elétrica “quando consumida no processo de industrialização”.

Por isso que as indústrias de transformação para se creditarem do ICMS da energia elétrica necessitam de laudo de um engenheiro elétrico atestando a segregação do consumo da energia da produção e o consumo da administração.

2.3.5 Valor contábil

É o valor da nota fiscal total composta, com todos os impostos embutidos no preço da venda mais o IPI, cobrado à parte e somado no valor contábil. O Decreto nº 17.727, de 25 de setembro de 1981, no artigo 128 § 3.º (SÃO PAULO, 1981), define o valor contábil como o valor total constante no documento fiscal (grifo nosso).

2.3.5.1 Contabilização do ICMS e IPI

Nessa etapa, evidencia-se como deverão ser contabilizados os créditos e débitos do ICMS e IPI em cada operação. Na tabela 1, observa-se o lançamento contábil da aquisição de matéria-prima, material de embalagem e material intermediário com o crédito do IPI e ICMS.

Tabela 1 – Lançamento de aquisição de insumos com IPI e ICMS

	DÉBITO	CRÉDITO	SALDO
ATIVO CIRCULANTE			
ESTOQUES			
Matéria-prima adquirida no mercado interno	2.352.000,00		
Matéria-prima adquirida no mercado externo	463.250,00		
Matéria-prima	<u>85.000,00</u>		2.900.250,00
Estoque – ICMS à recuperar		469.800,00	
Estoque – IPI à recuperar		<u>290.250,00</u>	<u>760.050,00</u>
Total do Estoque	2.900.250,00	760.050,00	2.140.200,00
IMPOSTOS A RECUPERAR			
IPI à Recuperar	290.250,00		
ICMS À Recuperar	<u>469.800,00</u>		
Total dos impostos a recuperar	760.050,00		760.050,00
CRÉDITO			
PASSIVO CIRCULANTE			
Fornecedores		2.900.250,00	2.900.250,00

Fonte: Elaborada pelo o autor

Foi lançado na conta estoque de materiais o valor contábil de R\$ 2.900.250,00, e

recuperados os impostos no valor de R\$ 760.050,00, subtraídos da conta estoque de materiais e transferido para impostos a recuperar. Os saldos contábeis ficaram assim: estoque de materiais de R\$ 2.140.200,00; impostos a recuperar no valor de R\$ 760.050,00 e, na conta fornecedor no passivo circulante, o montante de R\$ 2.900.250,00. Essa tabela facilita a apuração da tributação que incide por natureza de operação, pois separa o ICMS e controle gerencial na evolução de cada grupo de faturamento.

Na tabela 2, observa-se a contabilização da receita de venda por tributação para conciliar por receitas, tais como: venda no mercado interno diferida, venda no mercado interno tributada a 7% de ICMS, vendas isentas para a Zona Franca de Manaus e vendas no mercado externo. Dessa maneira, pode-se afirmar que a contabilidade é uma excelente ferramenta na apuração do ICMS e conciliação da conta duplicatas a receber.

Tabela 2 – Lançamento da venda por tributação

DÉBITO	
ATIVO CIRCULANTE	
Duplicatas a receber	7.370.000,00
CRÉDITO	
RECEITAS OPERACIONAIS	
Venda no mercado interno diferida	5.175.000,00
Venda no mercado interno tributada a 7% de ICMS	1.350.000,00
Venda isentas para Zona Franca de Manaus	625.000,00
Vendas no mercado externo	220.000,00
Total das vendas	7.370.000,00

Fonte: Elaborada pelo autor.

A tabela acima identifica o montante a crédito de R\$ 7.370.000,00 do faturamento da empresa, subdividido pelas contas sintéticas de receita de venda diferida dentro do Estado de São Paulo de R\$ 5.175.000,00, mais a receita de venda no mercado interno para a Região Norte, de R\$ 1.350.000,00, a receita de venda para a Zona Franca de Manaus, de R\$ 625.000,00 e a receita de venda de exportação no valor de R\$ 220.000,00. Todas essas receitas foram lançadas na conta de resultado, e a contrapartida dessa conta, a duplicatas a receber, foi lançada a débito no Ativo Circulante no valor de R\$ 7.370.000,00.

Na tabela 3, evidencia-se o lançamento de uma venda abrangida pelo diferimento do Artigo 400 – B do RICMS (SÃO PAULO, 2000).

Tabela 3 – Venda diferida

DÉBITO	
ATIVO CIRCULANTE	
Duplicatas a receber	5.175.000,00
CRÉDITO (RESULTADO)	
Receita de Venda	5.175.000,00

Fonte: Elaborada pelo autor.

A tabela anterior separa a receita de venda diferida do ICMS dentro do Estado de São Paulo, em que foi lançado a débito em duplicatas a receber o valor de R\$ 5.175.000,00 no ativo circulante, e a contrapartida a crédito na conta de resultado em receita de venda, no valor de R\$ 5.175.000,00.

Na tabela 4, nota-se a dedução do IPI da mercadoria da receita bruta das vendas no mercado interno diferida, tributada, do incentivo fiscal da Zona Franca de Manaus e das vendas com destino de exportação, exportadas direta ou indiretamente.

Tabela 4– Dedução do IPI e ICMS sobre venda

DÉBITO	
DEDUÇÃO DA RECEITA BRUTA	
IPI sobre venda	675.000,00
ICMS sobre venda	94.500,00
CRÉDITO	
PASSIVO CIRCULANTE	
IPI a recolher	675.000,00
ICMS a recolher	94.500,00

Fonte: Elaborada pelo autor.

A tabela identifica os impostos de vendas dedutivos da receita bruta de venda, que acontecerão à despesa com o IPI sobre vendas no valor de R\$ 675.000,00 e contrapartida IPI a pagar no passivo circulante R\$ 675.000,00, o ICMS sobre vendas no valor de R\$ 94.500,00, lançados na conta de resultado, e sua contrapartida, o lançamento desses impostos a crédito, no passivo circulante de ICMS a pagar, no valor de R\$ 94.500,00.

Na tabela 5, observam-se os lançamentos de IPI e ICM, em que ocorre uma venda diferida dentro do Estado de São Paulo.

Tabela 5 – Impostos sobre venda diferida

DÉBITO	
DEDUÇÃO DA RECEITA BRUTA	
IPI sobre venda	675.000,00
ICMS sobre venda	0,00
CRÉDITO	
PASSIVO CIRCULANTE	
IPI a recolher	675.000,00
ICMS a recolher	0,00

Fonte: Elaborada pelo autor.

Nesse caso, não existe o débito do ICMS, por se tratar de uma venda com diferimento pelo artigo 400-B do RICMS (SÃO PAULO, 2000). Apenas existe o valor do IPI lançado a débito na conta de resultado em IPI sobre vendas, no valor de R\$ 675.000,00, e sua contrapartida a crédito no passivo circulante na conta IPI a recolher, no valor de R\$ 675.000,00.

Na tabela 6, demonstra-se o acompanhamento dos impostos que incidem sobre as vendas e os insumos que dão o direito do crédito do IPI e ICMS na entrada da mercadoria, com uma visão gerencial de quais vendas têm isenção, suspensão e diferimento de tributos. Assim, é possível fazer um direcionamento de vendas, aproveitando a isenção e o diferimento e reduzindo o imposto a pagar da empresa.

Ademais, a tabela 6 mostra que é possível encontrar o valor total das vendas segregadas por tributação e também o valor do IPI e ICMS que incidem sobre as vendas.

Tabela 6 – Acompanhamento do ICMS e IPI

SAÍDAS – BASE DE CÁLCULO IMPOSTO	Valor da Base	Valor do ICMS	Valor do IPI
Vendas – mercado Diferida	4.500.000,00	0,00	675.000,00
Vendas – mercado interno 7% de ICMS	1.350.000,00	94.500,00	0,00
Vendas – Isentas (Zona Franca de Manaus)	625.000,00	0,00	0,00
Vendas – mercado externo	220.000,00	0,00	0,00
Vendas de Ativo Imobilizado	225.000,00	0,00	0,00
TOTAL DAS VENDAS E IMPOSTOS	6.920.000,00	94.500,00	675.000,00
ENTRADAS – BASE DE CÁLCULO/IMPOSTO			
Compras – mercado interno	2.100.000,00	378.000,00	252.000,00
Compras – mercado externo	425.000,00	76.500,00	38.250,00
Compras -	85.000,00	15.300,00	0,00
Energia Elétrica	185.000,00	46.250,00	0,00
Frete - vendas	245.000,00	29.400,00	0,00
TOTAL DAS COMPRAS E IMPOSTOS	3.040.000,00	545.450,00	290.250,00
TOTAL DOS IMPOSTOS			
IPI debitado			682.500,00
IPI creditado			290.250,00
IPI a recolher			392.250,00
ICMS debitado		94.500,00	
ICMS Creditado		545.450,00	
ICMS a recuperar		450.950,00	

Fonte: Padoveze (2007, p. 244), adaptada pelo autor.

O valor do débito de ICMS é de R\$ 94.500,00 sobre as vendas menos os créditos sobre as compras, no valor de R\$ 545.450,00, e o valor do ICMS a recuperar é de R\$ 450.950,00. O débito do IPI é de R\$ 675.000,00, menos os créditos de R\$ 290.250,00, resultando no valor a recolher de R\$ 392.250,00. Essa tabela de acompanhamento de ICMS deve estar conciliada com a conta de saldo credor de ICMS da Contabilidade, com o livro de apuração de ICMS e com a GIA.

Na figura 1, tem-se a guia de informação e apuração do ICMS – GIA, em que se evidencia a apuração mensal do ICMS. Por meio dessa guia, informa-se ao Estado, mensalmente, o saldo a recolher e a recuperar da empresa do imposto.



Governo do Estado de São Paulo
Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda

APURAÇÃO DO ICMS – OPERAÇÕES PRÓPRIAS					
Contribuinte					
Razão Social: Nilson Gráfica Ltda					
Inscrição Estadual 214.000.000.000	CNPJ 45.000.000/0001-00	CNAE 1731-8/00	Tipo da Gia Normal	Regime Tributário RPA	Referência 03/2008

DÉBITO DO IMPOSTO			
001	Por saídas com débito do Imposto	051	94.500,00
002	Outros débitos		
	002.01 crédito acumulado 0,00		
		052	0,00
003	Estorno de créditos		
005	SUBTOTAL (051+052+053)	055	94.500,00
CRÉDITO DO IMPOSTO			
006	Por entradas com crédito do imposto	056	545.450,00
007	Outros créditos		
	007.18 0,00		
008	Estorno de débito		
010	SUBTOTAL (056+057+058)	060	545.450,00
011	Saldo Credor do período anterior	061	0,00
012	TOTAL (060+061)	062	545.450,00
APURAÇÃO DOS SALDOS (RPA)			
013	Saldo devedor (055-062)	063	0,00
014	Deduções	064	
015	Imposto a recolher (063-064)	065	0,00
016	Saldo Credor a transportar (062-055)		450.950,00

Figura 1 – GIA - Guia de informação e apuração do ICMS

Fonte: Decreto 45.490 (SÃO PAULO, 2000). Preenchida pelo autor.

A figura evidencia a apuração do ICMS; no campo 51, é lançado o valor do débito de ICMS sobre as vendas no valor de R\$ 94.500,00; no campo 62, o valor dos créditos nas entradas no valor de R\$ 545.450,00. Na linha 16, subtrai-se o campo 51 menos o campo 62 e apura-se o saldo a recuperar do ICMS no valor de R\$ 450.950,00.

O saldo remanescente, na guia de informação de apuração do ICMS e no livro de apuração do ICMS, quando for credor, é passível de transformação em Crédito Acumulado.

2.4 Guerra fiscal

A “guerra” fiscal é um processo competitivo entre os governos Estaduais, que

utilizam sua autonomia para conceder incentivos fiscais ao ICMS e Imposto sobre a Propriedade de Automóveis - IPVA, aliado ao financiamento ou infraestrutura na instalação de parques industriais.

Segundo Pinto Junior (2006, p. 45), “no contexto da ‘guerra fiscal’, encontra-se um exemplo de utilização da substituição tributária ‘para frente’, que está causando diminuição da arrecadação e a fuga de investimentos dos Estados de São Paulo, Paraná e Rio de Janeiro”

Por meio da “guerra” fiscal entre as unidades federativas, os Estados concedem isenção tributária, redução de alíquotas, diferimento e substituição, atraindo investimentos de outras unidades federativas. Para Rodrigues Junior (2003, p. 81), “os incentivos fiscais devem representar um ganho líquido, do ponto vista nacional, para merecer concessão”. Alguns governos adotam medidas tributárias para atrair parques fabris, o que influencia nos resultados econômicos de outros governos.

Referente à guerra fiscal, Torres et al. (2003, p. 415) salientam que:

Para apontar as razões da guerra fiscal no Brasil, antes de avançarmos para uma discussão sobre a posição do Estado de São Paulo, é necessário discutir três dimensões do problema. Em primeiro lugar, a questão do conflito federativo, fruto das disparidades sociais, políticas econômicas que existem na Federação brasileira. Em segundo lugar, os aspectos que envolvem a maneira peculiar como é exercida a cobrança sobre a comercialização de mercadorias e determinados serviços na fronteira, ou seja, a sistemática de cobrança do ICMS nas transações comerciais entre os Estados da Federação. Essas duas dimensões comerciais entre os Estados da Federação.

Quando se trata, por exemplo, de uma indústria montadora de automóveis, a guerra é maior ainda para quem consegue atrair a indústria para seu Estado com o objetivo de gerar emprego.

De acordo com Rosas (1997, p. 27), “guerra significa conflito, discórdia, mas, no caso de guerra fiscal, parece-nos mais ações desesperadas de governantes na busca de geração de empregos, que estão escassos mundialmente”.

Entre os anos de 1980 a 1990, o Estado de São Paulo concedeu muitos incentivos fiscais para incentivar as indústrias a instalarem seus parques fabris em seu território. O Decreto 30.498, de 10 de julho de 1991 (SÃO PAULO, 1991), criou subsídios nos moldes de triangulação financeira, que autorizava o Banco Banespa a conceder dois tipos de financiamento para as empresas que pretendessem se instalar ou ampliar a capacidade de produção (grifo autor).

Como apontam Torres et al. (2003, p. 447), o primeiro tipo era um financiamento

para capital de giro com as seguintes condições:

- Projeto localizado na Grande São Paulo: no primeiro ano, até 40% do ICMS adicional recolhido; no segundo ano, até 30% do ICMS adicional recolhido; no terceiro ano, até 20% do ICMS adicional recolhido;
- Projeto fora de São Paulo: mesmo critério acima, com porcentagens de 50%, 40% e 30%, respectivamente;
- Liberação: cotas mensais, nas datas estipuladas para recolhimento do ICMS;
- Condições de pagamento: 36 parcelas mensais sucessivas, contadas a partir da respectiva liberação e reajustadas monetariamente com base na TRD.

Conforme Torres et al. (2003, p. 448), o segundo tipo de financiamento, limitado a 25% do investimento, servia para aquisição de capital fixo e tinha condições de pagamento semelhantes ao do anterior:

O decreto discriminava cinco áreas do Estado, diferenciando o percentual de financiamento – 5% para os municípios de maior porte, até o limite de 25% para aqueles mais atrasados – por região. É interessante notar que o financiamento do imposto, tinham de restringir-se ao limite de 75% de arrecadação adicional. Isso significa que as parcelas liberadas pelo banco, mês a mês, para os dois tipos de financiamentos, devolveriam para empresa 75% do imposto a ser recolhido.

O Estado do Mato Grosso do Sul tem concedido benefício fiscal para as indústrias que se instalarem em seu território com até 80% de desconto no pagamento do saldo a recolher do ICMS, e as Prefeituras também concedem isenções no IPTU e Água e liberam áreas para construção.

O Estado de São Paulo, para tentar combater esses incentivos concedidos na região Centro-Oeste e Norte, publicou a Comunicado CAT 36/2004 (SÃO PAULO, 2004 b), obrigando os contribuintes desse Estado a estornarem o crédito do ICMS quando adquirirem produtos dessas Unidades Federativas amparadas por benefício fiscal. A Prefeitura de São Paulo e outras situadas no território paulista cobram das indústrias gráficas o ISS. O Estado, por sua vez, também, cobra dessas indústrias o ICMS.

Existem gráficas que recebem a cobrança do Estado e da Prefeitura; nesse caso, sofrem uma bitributação, causando um transtorno enorme para essas empresas. Mesmo com a instituição da Lei Complementar 116/2003 (BRASIL, 2003), que regula imposto sobre serviço de qualquer natureza, o problema do poder dos tributantes ainda continua.

A ABIGRAF, com o objetivo de acabar com essa polêmica tributária, requereu no Estado de São Paulo, o diferimento para a venda de embalagens, etiquetas, bulas e manuais técnicos impressos em papel e em papel cartão, através do Decreto 47.778 de maio de 2003 (SÃO PAULO, 2003 a).

Com esse diferimento na venda de embalagens e o ingresso de ações preventivas pelas indústrias gráficas no Estado de São Paulo, acaba-se com a bitributação entre a Prefeitura da capital do Estado e também com o consenso entre as partes.

Nesse consenso, chega-se ao seguinte resultado: nas gráficas que prestam serviço em confecção de cartões, notas fiscais e pôsteres, esses serviços são devidos à tributação do ISS. Isso porque a preponderância é a mão-de-obra na execução e a indústria gráfica industrializa embalagens, cadernos, livros, etiquetas, bulas e manual de instrução, cuja base para transformação é o material aplicado; sobre esses, aplica-se o ICMS com diferimento na venda no território paulista, conforme artigo 400-B do RICMS/2000. (SÃO PAULO, 2000).

2.4.1 Imunidade e isenção tributária

A imunidade é uma limitação constitucional e a isenção é a dispensa legal do pagamento de determinado tributo, podendo ser regional ou nacional.

2.4.2 Imunidade

A imunidade é a limitação ao poder de tributar na Constituição Federal. A Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988) proíbe a União, Estados, Distrito Federal e Municípios de instituir imposto sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros (imunidade recíproca);
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.

A respeito disso, Fabretti (1999, p. 33) afirma que:

É um princípio constitucional que visa a resguardar a independência dos entes da federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) e a liberdade de culto religioso, de associação política, sindical, de educação, de assistência social, de divulgação científica e cultural e dos fatos de interesse da sociedade.

A imunidade tributária é concedida para que algumas entidades deixem de pagar o

tributo como interesse público e o bem da coletividade. Por meio da imunidade, exclui-se o poder público de tributar as Igrejas.

2.4.3 Isenção

A isenção é a dispensa legal ou hipótese de não-incidência do pagamento do tributo por algum motivo social relevante. Oliveira, L. M. et al. (2005, p. 31) entendem como isenção “a dispensa, a imunidade, a concessão atribuída a alguma coisa ou alguma pessoa, para que se possa livrar ou desobrigar de algum encargo que a todos pesa, ou para que se livre de qualquer obrigação”.

Conforme o art. 178 do CTN instituído pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (BRASIL, 1966), “a isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observando o disposto no inciso III do art. 104”. Para Fabretti (1999, p. 132), “a isenção, via de regra, não dispensa o cumprimento de obrigações acessórias, embora possa simplificá-las”.

No artigo 5º da Lei 6.374, de 01 de março de 1989 (SÃO PAULO, 1989), define-se a isenção do ICMS:

Artigo 5º - As isenções ou quaisquer outros incentivos ou benefícios fiscais serão concedidos ou revogados nos termos das deliberações dos Estados e do Distrito Federal, na forma prevista na alínea “g” do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal.

[...]

§ 4º - Atendido o disposto no “caput” fica isenta: (Acrescentado pelo inciso I do artigo 4º da Lei 8.991/94, de 23-12-1994:DOE 24.12.1994)

1 - A saída de veículo automotor com adaptação e características especiais indispensáveis ao uso de parapléxico ou portador de deficiência física, impossibilitado de utilizar modelos comuns, excluído o acessório opcional que não seja equipamento original do veículo.

Na concepção de Cassone (1999, p. 119), “isenção é a dispensa do pagamento de determinado tributo, concedida em face do relevante interesse social ou econômico regional, setorial ou nacional”. Segundo Borges (2003, p. 47), “isenção é a dispensa legal do pagamento da obrigação tributária”.

O artigo 140 do Anexo 1 do RICMS/2000 (SÃO PAULO, 2000) menciona que ficam isentas do imposto as operações internas com “maçã e pêra” a partir de 01.09.2008.

O Estado de São Paulo concede diversas isenções do pagamento do ICMS de

medicamentos para tratamento de AIDS, amostra grátis de medicamentos, beneficiamento da farinha de trigo, óleo comestível, computadores portáteis educacionais, transportes de cargas intermunicipais e outros relacionados no Anexo 1, para beneficiar a sociedade.

2.4.4 Suspensão

A suspensão do imposto ocorre quando uma indústria envia a mercadoria para beneficiamento e demonstração dentro do Estado de São Paulo. Como postula Borges (2003, p. 47), “suspensão é a categoria prevista no contexto legislativo do IPI, que estatui medidas de controles fiscais tendentes a preservar eventuais créditos da União em face de situações atípicas”.

No artigo 319 do RICMS/2000 (SÃO PAULO, 2000), Lei 6.374/89, art. 59 (SÃO PAULO, 1989), define-se o momento da suspensão do imposto:

O lançamento do imposto incidente na saída, para o território do Estado, de mercadoria remetida para demonstração, inclusive com destino a consumidor ou usuário final, fica suspenso, devendo ser efetivado no momento em que ocorrer a transmissão de sua propriedade.

Quando ocorre a transmissão e o retorno da mercadoria para estabelecimento remetente dentro do Estado para demonstração, o imposto fica suspenso por 60 dias. No caso de beneficiamento, os insumos remetidos para industrialização e retorno dos insumos para o estabelecimento do remetente ficam suspensos do imposto por 180 dias da data da remessa.

2.4.5 Substituição tributária concomitante

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)

Para Mariano, Werneck e Bezerra (2007, p. 40), “substituição tributária concomitante determina o recolhimento no exato instante em que ocorre o fato gerador”. Eles

ainda Mariano, Werneck e Bezerra (2007, p. 50) definem que:

Esta espécie de substituição tributária caracteriza-se pela atribuição da responsabilidade pelo pagamento do imposto a outro contribuinte e não àquele que esteja realizando a operação/prestação, concomitantemente à ocorrência do fato gerador. Nessa espécie, encontra-se a substituição tributária de transportes.

O artigo 317 do Decreto 45.490, de 30 de novembro de 2000 (São Paulo, 2000), confirma a substituição do transporte:

Na prestação de serviço de transporte rodoviário de bem, mercadoria ou valor, realizada por empresa transportadora estabelecida em território paulista, exceto se contribuinte sujeito às normas do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - "Simples Nacional", fica atribuída a responsabilidade pelo pagamento do imposto ao tomador do serviço, desde que seja remetente ou destinatário e contribuinte do imposto deste Estado (Lei 6.374/89, art. 8º, XXII, na redação da Lei 10.619/00, art. 1º, IV e Lei Complementar nº 123/06). (Redação dada ao "caput" pelo artigo 1º do Decreto 52.104, de 29-08-2007; DOE 30-08-2007)

§ 1º - O documento fiscal relativo ao transporte será emitido sem destaque do valor do imposto e com a expressão Subst. Tributária - Art. 317 do RICMS.

§ 2º - O pagamento do imposto será efetuado com observância da forma prevista no artigo 116, podendo os lançamentos ali previstos ser efetuados no último dia do período de apuração, nos termos do item 2 do § 4º do artigo 214.

Na figura abaixo, exemplifica-se que o tomador do serviço e a transportadora estejam no território paulista e que ambos não são optantes pelo Simples Nacional, que são enquadrados no regime de apuração do ICMS e estejam obrigados à escrituração fiscal. Nesse caso, transportadora emite o conhecimento de transporte nos termos da substituição do ICMS, artigo 317 do RICMS/2000 (SÃO PAULO, 2000), em que o tomador do transporte fica responsável pelo recolhimento do ICMS.

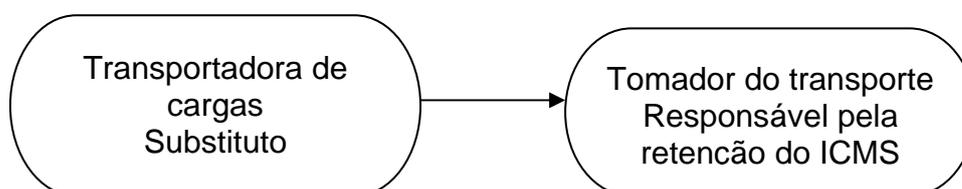


Figura 2 – Substituição tributária concomitante

Fonte: Elaborada pelo autor

Na figura acima, tem-se como é o processo de substituição tributária concomitante que abrange as transportadoras e os tomadores do seu serviço no território paulista. Por exemplo, a transportadora transfere o recolhimento do ICMS para o tomador, que recolhe o

débito do imposto. Nessa espécie de substituição tributária, pode ser tanto a transportadora quanto o contratante do serviço de transporte; isso vai depender muito do regime de tributação da contratante.

O Decreto 53.258, de 22 de julho de 2008 (São Paulo, 2008), tem efeito a partir de 01 de agosto de 2008, revogando o artigo 317, que tratava a substituição tributária concomitante das transportadoras de cargas e intermunicipais, passando a ser isentas, conforme o artigo 139 do Anexo I do RICMS/2000 (São Paulo, 2000).

2.4.6 Substituição tributária para frente

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)

Segundo Mariano, Werneck e Bezerra (2007, p. 40), “substituição tributária para frente refere-se à substituição tributária subsequente, vinculada a fatos geradores futuros, como no caso de distribuidores, fabricantes de bebidas e cigarros, veículos novos, cimentos, pneus”.

Mariano, Werneck e Bezerra (2007, p. 50) definem operação subsequente:

Na substituição tributária em relação às operações subsequentes, “para frente” ou “progressiva”, o sujeito passivo recolhe dois impostos – o devido pelas operações próprias e o pelas operações subsequentes anteriores à ocorrência do fato gerador. Em outras palavras, a lei atribuiu a responsabilidade tributária a terceiro, que antecipadamente paga o tributo, tendo em vista a provável ocorrência do fato gerador futuro. A progressividade caracteriza-se pela atribuição o determinado contribuinte (normalmente o primeiro na cadeia de comercialização, o fabricante/importador) pelo pagamento do valor do ICMS incidente as posteriores operações com a mercadoria, até sua saída destinada ao consumidor/usuário final.

Conforme a cartilha do IOB (CARTILHA IOB, 2008, p. 2), na “substituição tributária para frente, o sujeito passivo recolhe os dois impostos – o devido pelas operações próprias e o devido pelas operações subsequentes, anteriores à ocorrência do fato gerador”.

Para Cardoso (2004, p. 30) “esse fenômeno possui o intuito de facilitar a arrecadação, excluindo aquele que realiza o fato imponible da relação jurídica tributária [...]”

Já para Pinto Junior (2006, p. 20) define a substituição tributária para frente:

Incontestavelmente, se considerarmos apenas os aspectos econômicos, financeiros, práticos e de política fiscal, a substituição tributária “para frente” é um poderoso artifício em favor da administração pública fazendária, o que tem motivado as autoridades a cada dia aumentarem o leque de tributos que utilizam desta sistemática.

O fisco paulista, por meio do artigo 313 do RICMS/2000 (SÃO PAULO, 2000), atribui novas substituições tributárias para frente:

Na saída das mercadorias arroladas no § 1º com destino a estabelecimento localizado em território paulista, fica atribuída a responsabilidade pela retenção e pelo pagamento do imposto incidente nas saídas subseqüentes (Lei 6.374/89, arts. 8º, XXXI, e § 8º, 1, e 60, I): (Redação dada ao artigo pelo Decreto 52.804, de 13-03-2008; DOE 14-03-2008; Efeitos a partir de 1º de abril de 2008)

O Estado vem aumentando sua lista de substitutos tributários no território paulista, estrategicamente, para aumentar sua arrecadação conforme detalhada no quadro 8:

Artigo do RICMS/2000	Descrição dos produtos
Artigo 289	fumo e seus sucedâneos manufaturados
Artigo 291	cimento
Artigo 293	refrigerante, cerveja, inclusive chope e água
Artigo 295	sorvete
Artigo 297	Fruta (amêndoa, avelã, castanha, noz, pêra ou maçã)
Artigo 299	veículo automotor
Artigo 301	demais veículos automotores
Artigo 310	pneumáticos
Artigo 312	tintas, vernizes e outros produtos da indústria química
Artigo 313 - A	medicamentos
Artigo 313 - C	bebidas alcólicas, exceto cerveja e chope
Artigo 313 - E	produtos de perfumaria
Artigo 313 - G	produtos de higiene pessoal
Artigo 313 - I	ração animal (“pet”)
Artigo 313 - K	produtos de limpeza
Artigo 313 - M	produtos fotográficos
Artigo 313 - O	autopeças
Artigo 313 - Q	pilhas e baterias
Artigo 313 - S	lâmpadas elétricas
Artigo 313 - U	papel
Artigo 313 - Y	Materiais da construção civil (cal, cimento, tubos, fio e outros)
Artigo 313 - W	Chocolates
Artigo 412	gasolina
Artigo 418	Álcool carburante

Quadro 3 - Produtos tributados pelo regime de substituição tributária

Fonte: Elaborado pelo autor

Com essa substituição tributária para frente, o fisco consegue aumentar sua

arrecadação, economizando com o gasto do pessoal e estrutura, evitando evasão fiscal e garantido a eficiência nos cofres públicos no efetivo recolhimento antecipado do tributo antes do fato gerador.

A figura, a seguir, demonstra o momento em que deve ser recolhido o tributo e, nesse caso, a indústria recolhe seu ICMS próprio e também por meio de índice do valor agregado, do comércio e sucessivamente:

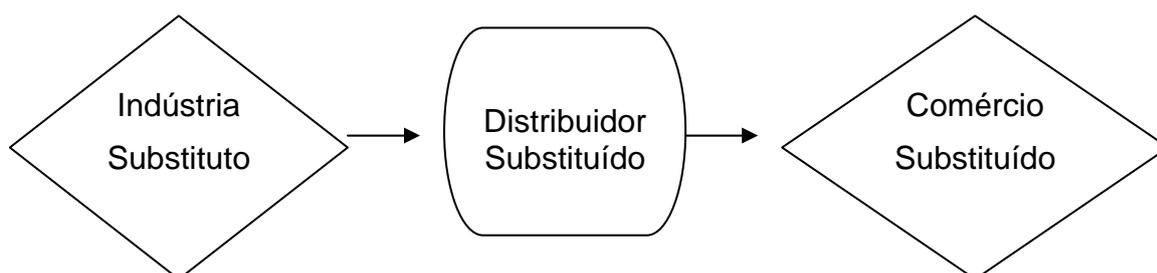


Figura 3 – Sistema de substituição tributária de ICMS para frente

Fonte: Elaborada pelo autor

A representação da figura 3 confirma quem é o responsável pelo recolhimento do imposto, ou seja, a indústria e, com isso, o Estado torna-se mais eficiente na arrecadação do ICMS e também na fiscalização, já que precisa fiscalizar somente as indústrias e não todas as operações sucessivas.

Após a promulgação da Emenda Constitucional nº 3/1993, que, entre outros dispositivos, acrescentou o §7º ao art. 150 da CF/1988, possibilitando aos Estados instituírem a substituição tributária, desde que fosse possível a restituição imediata e preferencial, caso o fato gerador presumido não se realize, como está produzido abaixo:

“§7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo o fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (BRASIL, 1988).

A Lei Complementar nº 87 (BRASIL, 1996 b), quando dispôs sobre a substituição tributária, também, estabelece no art. 10, a possibilidade de restituição quando o fato gerador presumido não se concretizar:

“Art. 10 É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.”

Em 1997, 22 Estados e Distrito Federal aderiram ao Convênio ICMS nº 13/197 para

não possibilitar a restituição do valor pago a maior nos casos era que ocorre o fato gerador presumido e não aderindo os Estados de São Paulo, Pernambuco, Paraná e Santa Catarina, que fizeram sua adesão após a decisão do ADIn 1.851, na qual foi decidida a constitucionalidade da cláusula segunda do convênio nº 13/1997 e julgada.

Com a constitucionalização da substituição tributária para frente todos os Estados brasileiros adotaram essa espécie conforme evidencia esse quadro 4.

ESTADO	DECRETO	Substituição tributária para frente
Acre	DEC. 8/1998	Sim
Alagoas	DEC. 35.245/1991	Sim
Amapá	DEC. 2.269/1998	Sim
Amazonas	DEC. 20.686/1999	Sim
Bahia	DEC. 6.284/1997	Sim
Ceará	DEC. 24.569/1997	Sim
Distrito Federal	DEC. 18.955/1997	Sim
Espírito Santo	DEC. 1090-R/2002	Sim
Goiás	DEC. 4.852/1997	Sim
Maranhão	DEC. 19.714/2003	Sim
Mato Grosso	DEC. 1.944/1989	Sim
Mato Grosso do Sul	DEC. 9.203/1998	Sim
Minas Gerais	DEC. 43.080/2002	Sim
Pará	DEC. 4.676/2001	Sim
Paraíba	DEC. 5.141/2001	Sim
Paraná	DEC. 1.980/2007	Sim
Pernambuco	DEC. 14.876/1991	Sim
Piauí	DEC. 7.560/1989	Sim
Rio de Janeiro	DEC. 27.427/2000	Sim
Rio Grande do Norte	DEC. 13.640/1997	Sim
Rio Grande do Sul	DEC. 37.699/1997	Sim
Rondônia	DEC. 8.321/1998	Sim
Roraima	DEC. 4.335/2001	Sim
Santa Catarina	DEC. 2.870/2001	Sim
São Paulo	DEC. 45.490/2000	Sim
Sergipe	DEC. 21.400/2002	Sim
Tocantis	DEC. 2.912/2006	Sim

Quadro 4 – Estados que mantêm a substituição tributária para frente.

Fonte: Elaborado pelo autor

Atualmente esses Estados vêm aumentando suas listas de produtos substitutos tributários, uns de modo mais acelerado.

2.4.7 Substituição tributária para trás ou diferimento

O diferimento do imposto é uma espécie de substituição tributária para trás que tem um procedimento de tributação do 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”.

Para 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 expresso”.

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.

Mariano, Werneck e Bezerra (2007, p. 49) têm o seguinte entendimento:

Nesta hipótese, também conhecida com “substituição tributária 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.

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

Muitas vezes, o diferimento é aplicado a todos os insumos utilizados pelo produtor rural, exemplo: o produtor adquire medicamentos para a 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.

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 5, 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 calofônia; madeira de pinus, de araucarária 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 alcoólica, a granel, conforme relação por NBM/SH.	397
Impressos em papel ou papel cartão para uso como embalagens, rótulos, bulas e manuais técnicos que comporão outro produto.	400-B

Quadro 5 - Aplicabilidade do diferimento no Estado de São Paulo

Fonte: Rosa (2008, p. 15)

Em todos esses produtos, são aplicados o diferimento do ICMS da mesma forma que indústria gráfica. O diferimento é aplicado na International Busines Machines – IBM, indústria instalada em Campinas e a Motorola Indústria Ltda, instalada em Jaguariúna, conforme o artigo 396 na aquisição dos componentes de equipamentos de processamento de dados de sua industrialização.

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 a), 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 ao seu produto e, posteriormente, vendê-lo com o débito do ICMS para não quebrar o diferimento.

Na figura 4, supõe-se que todas as indústrias estejam localizadas no Estado de São Paulo: a fornecedora de papel cartão com tributação de ICMS de 18% na venda da matéria-prima; a indústria fabricante de embalagem fica abrangida pelo diferimento no artigo 400-B do RICMS/2000 (SÃO PAULO, 2000) e não tem tributação e as indústrias clientes da indústria de embalagem adquirem e usam essas embalagens para embalar e vender seus produtos para distribuidores, atacadistas e varejistas com a tributação do ICMS devido.

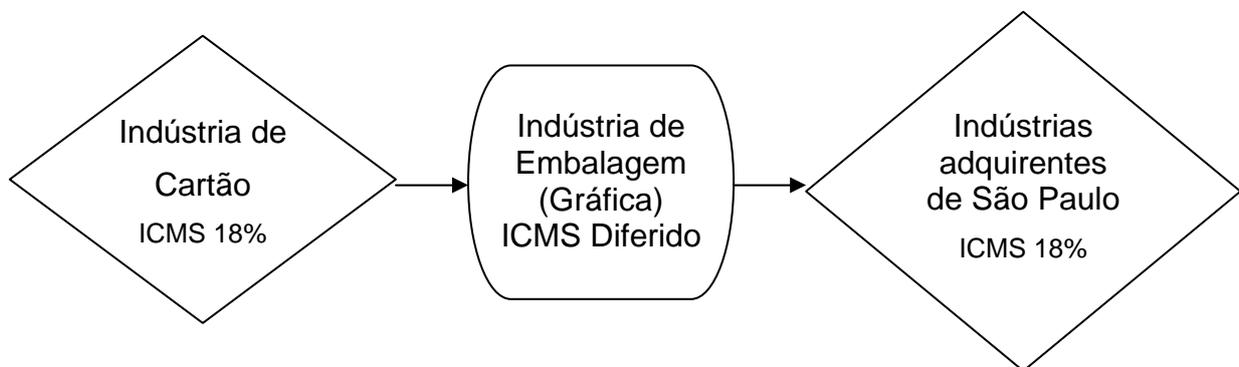


Figura 4 – Sistema de diferimento de ICMS

Fonte: Elaborada pelo autor

A figura evidencia que somente a indústria gráfica está amparada pelo diferimento do ICMS e tanto a fornecedora de cartão quanto a adquirente tributam, normalmente, suas mercadorias. Nesse caso, pode-se constatar que houve postergação do pagamento do ICMS entre a indústria gráfica e sua cliente que recolheu o imposto nas suas saídas.

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

Artigo 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. (BAHIA, 1997)

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.

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 nº 43.080/02, 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 40cm, classificado 4819.30.00 da NBM/SH
- e) outros sacos, bolsas e cartuchos classificados na subposição 4819.40.00 da NBM/SH.(MINAS GERAIS, 2002)

Atualmente no território brasileiro apenas os três Estados São Paulo: Bahia e Minas Gerais praticam o diferimento no setor gráfico.

2.5 Sistema de informação ERP

O sistema de informação utilizado na década de 1980 pelas empresas para a geração de informação precisava de vários funcionários para efetuarem os lançamentos e posterior emissão de relatórios com extensão em TXT, e foi um sucesso, pois muitas empresas iniciaram um processo de transição de máquina de escrever para o uso do computador.

Com o avanço da tecnologia da informação, as empresas passam a utilizar sistemas integrados computadorizados, visando a obter suas informações ágeis e eficazes. Esses sistemas foram desenvolvidos para atender individualmente cada colaborador. Cada colaborador da contabilidade utiliza seu sistema para atender às necessidades da área contábil, e do financeiro para administrar o fluxo de caixa da empresa.

Dessa forma, o sistema integrado de informação consegue extrair as informações lançadas da contabilidade, para o administrador gerenciar as contas a pagar e receber da empresa sem precisar fazer os lançamentos em duplicidade.

As empresas evoluíram para se adaptar a um mundo globalizado, onde que travam batalhas intensas de competitividades em seus mercados e, para continuarem sobrevivendo, devem buscar informações precisas constantemente, em velocidade não mensurável ao atendimento das necessidades da gestão.

No processo evolutivo, surgem, na década de 1990, os primeiros sistemas integrados de ERP (*Enterprise Resource Planning*). Ademais, inicia-se a corrida para as grandes organizações adquirirem esses novos sistemas, totalmente integrados e com informações ágeis e precisas para a tomada de decisão.

Contudo, eram muito caros e somente as organizações de grande porte tinham condições de adquiri-los. Nesse contexto, as primeiras empresas a usar esses sistemas estavam localizadas nos Estados Unidos e na Europa. No Brasil, o início do uso desses sistemas integrados de ERP pelas grandes indústrias foi em 1996. Atualmente, também são utilizados pelas médias e pequenas empresas.

Segundo Albertão (2005, p. 15), “qualquer sistema de informação é a espinha dorsal de uma organização. [...] É como remédio; usado na dose correta pode curar, porém utilizado de modo errado, pode levar a grave consequência”. Esse acesso de informação integrado permite que os empresários e executivos utilizem essas informações para gerenciamento da organização e tomada de decisão, mediante informações rápidas e eficientes que o sistema integrado pode oferecer.

Sobre os sistemas ERP, Gonçalves (2001, p.26) salienta que:

Modernas ferramentas de gestão empresarial, como os sistemas informatizados integrados do tipo ERP (*Enterprise Resource Planning*), por exemplo o SAP, pressupõe que a gestão da empresa se dê por processos-e, portanto, só têm máximo resultado quando a empresa que os utiliza já estruturada por processo – e que ela já seja administrada por eles.

O sistema integrado de ERP fornece aos usuários modernas ferramentas e agilidade no processo de trabalho. O quadro 6 apresenta os principais fornecedores de ERPs do Brasil:

Descrição	Site
SAP	http://www.sap.com
Datasul	http://www.datasul.com.br
Logix	http://www.logocenter.com.br
RM Sistemas	http://www.rm.com.br
Baan	http://www.baan.com.br
IFS	http://www.ifsworld.com.br
Microsiga	http://www.microsiga.com.br
Sapiens	http://www.senior.com.br
JDEdwards	http://www.oracle.com.br
Oracle	http://www.oracle.com
Starsoft	http://www.starsoft.com.br
People Soft	http://www.peoplesoft.com

Quadro 6 – Principais ERPs usados no Brasil

Fonte: Elaborado pelo autor

A maioria desses fornecedores de ERPs tem integração das informações com

contabilidade, manufatura, recursos humanos, comercial e administração, e produz relatórios confiáveis e seguros. Essas informações geradas pelos sistemas integrados atendem às necessidades gerenciais de uma organização, como as informações fiscais e digitais para o fisco.

2.5.1 Sistema de gestão integrada

São necessários às organizações controles mais precisos, para que os administradores tomem decisões sobre o negócio empresarial e também para a confiabilidade de informações fornecidas por arquivos digitais ao Fisco Federal e Estadual, o que praticamente obriga os empresários a adquirirem *softwares* integrados, com o objetivo de atender à exigibilidade fiscal, Contabilidade Digital, Escrita Fiscal Digital e Arquivos magnéticos.

Isso porque, essas informações, se transmitidas à fiscalização sem uma segurança no banco de dados, podem acarretar à empresa um enorme passivo tributário e também uma tomada de decisão errada em sua gestão.

No início de 2008, a maioria das empresas que estavam no módulo de acompanhamento fiscal da Receita Federal e Lucro Real, estavam correndo contra o tempo para implantar o Sistema Público de Escrituração Contábil, no qual as empresas são obrigadas a entregar os balanços digitais e os livros de escrituração mercantil em julho de 2009.

Em 2009, a maioria das empresas optantes do Lucro Real também vai precisar do sistema integrado – ERP para adaptar com o novo sistema de Escrituração Fiscal Digital – EFD para prestar contas da apuração dos impostos para a Receita Federal do Brasil.

A figura 5, a seguir, apresenta o fluxo de informação integrado de uma indústria gráfica, dividido em:

- a) recebimento do material;
- b) estocagem da mercadoria;
- c) processo de refile do cartão para, posteriormente, ser impresso na *Off-Set*;
- d) a impressão da embalagem para ser enviada ao departamento do Corte e Vinco, onde é cortada;
- e) acoplamento do papel do micro na embalagem;
- f) colagem em embalagem no departamento do acabamento, onde fica armazenada na

expedição até que seja faturada. As informações são integradas com a contabilidade, financeiro e fiscal.

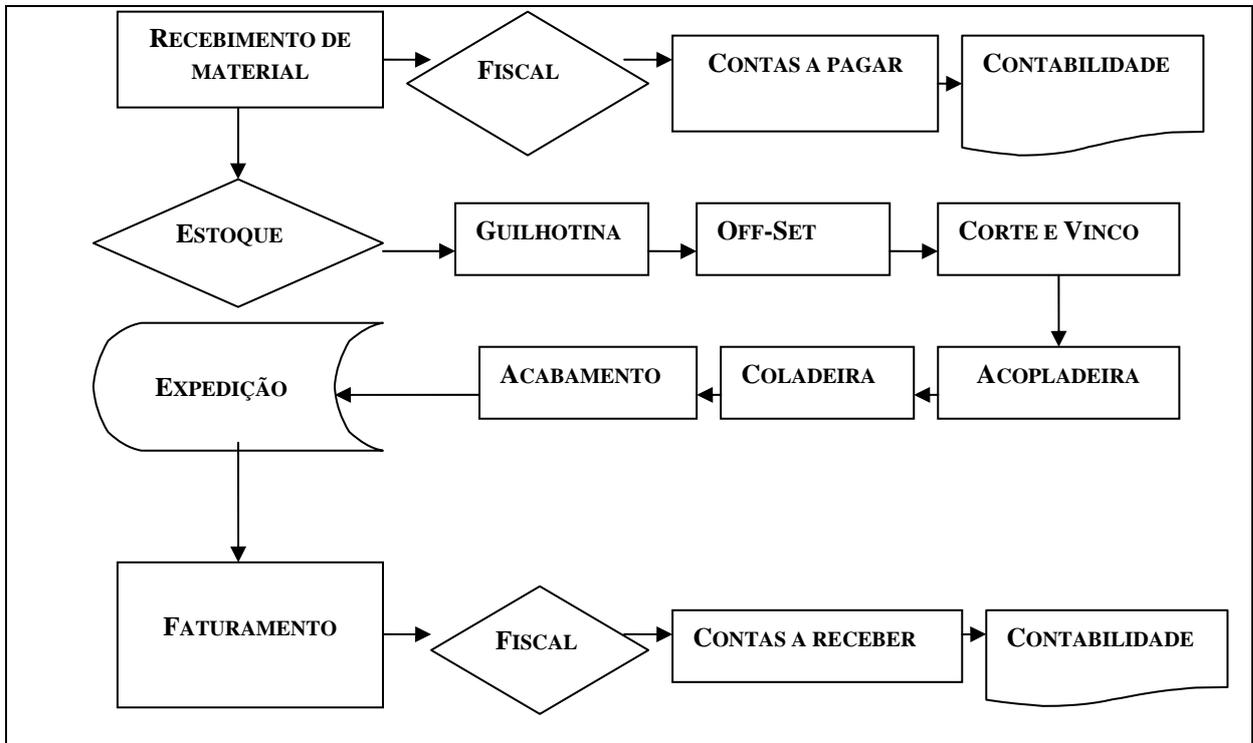


Figura 5 - Fluxo de integração da indústria gráfica

Fonte: Elaborada pelo autor

Fluxos de informação como recursos humanos, comercial e outros também são integrados pelo ERP. Segundo Souza e Zwicker (2000), o ERP é um sistema de informação integrado que suportaria a maior parte das operações de uma empresa.

Os sistemas ERP são compostos por uma base de dados única e por módulos que suportam diversas atividades. Esses dados utilizados por um módulo são armazenados na base de dados centrais, para serem manipulados por outros módulos, eliminando assim as inconsistências nas informações. O sistema de ERP integra diversos módulos em uma organização de forma automática, o que facilita a alteração de dados e a parametrização do sistema. Anteriormente, ele era isolado por módulos.

2.6 *Mark-up*

Mark-up ou margem de contribuição é um modelo que as empresas utilizam para a formação do preço de vendas dos produtos.

O *Mark-up* é uma das principais ferramentas utilizada para encontrar o preço de

venda, aplicando uma taxa de marcação sobre o valor do custo de produção.

Uma vez conhecendo as definições e os conceitos de faturamento e custos variáveis, fica muito mais fácil determinar e identificar a margem de contribuição do produto (MC). Por conceito, margem de contribuição é a diferença matemática entre o preço de venda de um produto e seu custo variável.

Segundo Martins (2003), o conceito de Margem de Contribuição é a diferença entre o Preço de Venda (líquido dos tributos incidentes sobre ele) e a soma dos Custos Variáveis.

A margem de contribuição é assim chamada por demonstrar com quanto, financeiramente, cada produto contribui para o pagamento e a liquidação dos gastos fixos da empresa (GF). Por analogia, $\text{Receitas} - \text{Custos variáveis totais} = \text{Margem de contribuição total}$. Mediante esses conceitos, pode-se estabelecer essa relação.

Sardinha apud Pereira, F. H. (2000, p. 45) define o cálculo do preço de venda pelo uso *mark-up*:

A maneira mais popular para determinar preço de um produto baseia-se no princípio do *Mark-Up* – O preço é determinado adicionando-se uma margem de lucro ao custo do produto. Esta margem de lucro deverá cobrir todas as outras despesas ainda não incluídas nos custos do produto, além de permitir um retorno razoável aos investidores.

Para Padoveze (2007, p. 420), o conceito de *mark-up*, que se traduziu sobre os custos, é uma metodologia para se calcularem preços de venda de forma rápida a partir do custo por absorção de cada produto.

Ainda segundo Padoveze (2007, p. 421), todos os componentes de *mark-up* são determinados por meio de relações percentuais médias sobre preços de vendas e, a seguir, aplicados sobre o custo do produto. Os elementos constantes do *mark-up* são os seguintes:

- Mark-up I* – Despesas e margem de lucro
- a) despesas administrativas;
 - b) despesas comerciais;
 - c) outras despesas operacionais (assistência técnica, engenharia);
 - d) custo financeiro de produção e vendas;
 - e) margem de lucro desejada.
- Mark-up II* – Imposto de sobre venda
- f) ICMS;
 - g) PIS;
 - h) COFINS.

Bruni e Famá (2004, p. 340) definem os métodos de cálculo do *mark-up*:

O *mark-up* pode ser calculado de duas formas: multiplicador – mais usual, representa por quanto devem ser multiplicados os custos variáveis para se obter o preço de venda a praticar; e divisor – menos usual, representa percentualmente o custo variável em relação ao preço de venda.

Ainda, na visão de Bruni e Famá (2004, p. 340), para se chegar ao preço a ser

praticado, muito vezes, pode-se empregar o *mark-up* do inglês marca acima, índice que, aplicado sobre os gastos de determinado bem ou serviço, permite a obtenção do preço de venda. O quadro 7 genericamente mostra como pode ser encontrado o *mark-up*.

Gasto (custos e despesas)	G
Impostos em percentuais sobre o preço de venda	I X P
Lucro em percentual do preço de venda	L X P
Preço de Venda	P

Quadro 7 – Obtenção do *mark-up*

Fonte: Bruni e Famá (2004, p. 340)

A tabela 7 exemplifica o cálculo de um *mark-up* com o diferimento do ICMS. Supondo que preço de venda de uma indústria gráfica fosse igual a 100%, após a subtração de todos os percentuais que participaram no preço (Despesa Administrativa, Despesa Comercial, Comissões, Custos Indiretos, PIS e COFINS). O custo variável representaria 60,75%, assim seu *mark-up* divisor é de 39,25% e *mark-up* multiplicador seria $100\%/60,75\% = 1,646091$

Tabela 7 – *Mark-up* divisor e multiplicador com o diferimento.

Descrição	%
(+) Preço de venda	100,00%
(-) Comissões	3,00%
(-) Despesa Comercial	2,50%
(-) Despesa Administrativa	3,50%
(-) Custo indiretos (fixos) de industrialização	11,00%
(-) PIS/COFINS não cumulativo	9,25%
(-) Lucro	10,00%
(=) Custo Variável	60,75%
<i>Mark-up</i> divisor	39,25%
<i>Mark-up</i> multiplicador	1,646091

Fonte: Elaborada pelo autor.

A indústria gráfica tem um custo variável nesse produto de R\$ 6.075,00, o preço de venda deveria ser praticado pelo *mark-up* multiplicador de R\$ 6.075,00 x 1,646091 = R\$ 10.000,00 e já no *mark-up* divisor com o mesmo custo variável de R\$ 6.075,00 / (100-39,25) seria o mesmo preço de venda de R\$ 10.000,00.

A empresa forma seu preço de venda com base no seu custo direto, aplicando um fator multiplicador *mark-up* sobre os custos e despesas variáveis, para negociar com os clientes e quanto utilizar o *mark-up* divisor ou *mark-up* multiplicador não importa, porque só diferencia a maneira de calcular e não no resultado.

A tabela 8 exemplifica o cálculo de um *mark-up* sem o diferimento do ICMS. Supondo que preço de venda de uma indústria gráfica fosse igual a 100%, após a subtração de todos os percentuais que participaram do preço (Despesa Administrativa, Despesa Comercial, Comissões, Custos Indiretos, PIS, COFINS e ICMS). O custo variável representaria 42,75%,

assim, seu *mark-up* divisor 57,25% e o *mark-up* multiplicador seria $100\%/42,75\% = 2.339181287$.

Tabela 8 – *Mark-up* divisor e multiplicador sem o diferimento.

Descrição	%
(+) Preço de venda	100,00%
(-) Comissões	3,00%
(-) Despesa Comercial	2,50%
(-) Despesa Administrativa	3,50%
(-) Custo indiretos (fixos) de industrialização	11,00%
(-) PIS/COFINS não cumulativo	9,25%
(-) Lucro	10,00%
(-) ICMS	18,00%
(=) Custo Variável	42,75%
<i>Mark-up</i> divisor	57,25%
<i>Mark-up</i> multiplicador	2.339181287

Fonte: Elaborada pelo autor.

A indústria gráfica tem um custo variável nesse produto de R\$ 6.075,00, o preço de venda deveria ser praticado pelo *mark-up* multiplicador de R\$ 6.075,00 x 2,339181287 = R\$ 14.210,53 e já no *mark-up* divisor com o mesmo custo variável de R\$ 6.075,00 / (100-42,75) seria o mesmo preço de venda de R\$ 14.210,53.

2.6.1 Formação do preço de venda

Para uma melhor formação do preço de venda, faz-se necessária uma determinação mais apurada do preço de custo dos produtos ou serviços produzidos e comercializados pela empresa. O bom preço de venda está, conseqüentemente, alicerçado e refletido em um bom e refinado preço de custo.

As etapas relacionadas à determinação do preço de custo são: composição do produto, estimativa da capacidade de produção, apresentação dos gastos fixos da empresa, rateio dos gastos fixos e formação do preço de custo.

Padoveze (2003, p. 382) define os três modelos de decisão para o preço de venda:

- Modelos de decisão de preços de venda orientados pela teoria econômica;
- Modelos de decisão de preços de venda orientados pelos custos;
- Modelos de decisão de preços de venda orientados pelo mercado.

Entretanto Gogan, (1999, p. 95) define, no seu quarto paradigma, o preço de venda

após os anos 90:

A era dos custos (permitidos ou metas) voltados para o mercado em oposição aos custos voltados para a engenharia onde nesse novo paradigma não se cogita da determinação do custo unitário total como condicionante para a fixação do preço de venda. Ao contrário usa-se o preço de venda para determinar o custo que o mercado irá determinar.

Na formação do preço de venda pela teoria econômica, as empresas tentam maximizar seus lucros, com pleno conhecimento da demanda e custos, já pelos custos formam seus preços mediante cálculos de seus custos, adicionando a margem e pressupondo que o mercado absorva essa equação e orientados pelo mercado a empresa desconsidera seu custo e considera a demanda ou ação da concorrência.

Ainda para Padoveze, (2003), a teoria econômica indica que quem faz o preço de venda dos produtos é o mercado, basicamente por meio da oferta e procura.

A tabela 9 foi elaborada com objetivo de explicar como encontrar o custo do processo de uma indústria gráfica na qual será a base do preço de venda das duas situações futuras. Esse orçamento foi composto da matéria-prima no valor de R\$ 13.606,60, mais o material intermediário no valor de R\$ 1.196,73, mais o material de embalagem no valor de R\$ 757,81, mais a energia elétrica consumida no valor de R\$ 1.242,67, na qual se encontra o custo dos materiais utilizados no processo industrial no montante de R\$ 16.803,81. Os materiais utilizados mais a mão de obra no valor de R\$ 18.750,00 perfazem o custo do processo no valor de R\$ 35.553,81.

Tabela 9 – Elaboração do custo do processo

Código	Descrição	Quantidade	Unidade	Preço Unitário	Valor Total	Valor ICMS
01	Cartão	7000	KG	1,9438	13.606,60	3.150,00
02	Intermediário	700	KG	1,70962	1.196,73	296,10
03	Caixas	250	UN	3,031233	757,81	187,50
04	Energia	225	KW		1.242,67	472,50
Custos dos materiais utilizados no processo.					16.803,81	4.106,10
Custo da mão de obra consumido no processo.				150: hs	18.750,00	0,00
Custos dos processos.					35.553,81	4.106,10

Fonte: Elaborada pelo autor.

Ao estabelecer o preço de venda, a empresa precisa tomar a decisão correta, pois um preço calculado errado pode levar a empresa para uma ciranda financeira e até mesmo ao encerramento das atividades.

A tabela 10 utilizará o custo do processo da tabela 8, para encontrar o preço de venda com ICMS diferido.

Tabela 10- Preço de venda com o diferimento do ICMS

Descrição	%		VALOR	ICMS
Custo do processo			35.553,81	4.106,10
Margem de lucro	12,00%			
Comissões	2,00%			
ICMS	0,00			
Frete	1,50%			
COFINS	7,60%			
PIS	1,65%			
Despesa Comercial	3,25%			
Despesa Administrativa	5,18%			
Mark-up	33,18%	100 – 33,18 = 66,82	53.208,34	
IPI	15%		7.981,25	
Valor da Nota Fiscal.			61.189,59	

Fonte: Elaborada pelo autor.

Para encontrar o preço de venda, foi utilizado o valor do custo do processo de R\$ 35.553,81 dividido pelo o *mark-up* de 66,82% no qual se encontrou o preço dos produtos no valor de R\$ 53.208,34, mais o IPI de 15% no valor de R\$ 7.981,25, resultando o valor total da nota fiscal de R\$ 61.189,59 com o ICMS diferido no artigo 400-B.

A tabela 11 utilizará o custo do processo da tabela 8, para encontrar o preço de venda com ICMS de 18%.

Tabela 11- Preço de venda com o ICMS de 18%.

Descrição	%		VALOR	ICMS
Custo do processo			35.553,81	4.106,10
Margem de lucro	12,00%			
Comissões	2,00%			
ICMS	18,00%			
Frete	1,50%			
COFINS	7,60%			
PIS	1,65%			
Despesa Comercial	3,25%			
Despesa Administrativa	5,18%			
Mark-up	51,18%	100 – 51,18 = 48,82	72.826,32	
IPI	15%		10.923,95	
Valor da Nota Fiscal.			83.750,27	

Fonte: Elaborada pelo autor.

Para encontrar o preço de venda foi utilizado o valor do custo do processo de R\$ 35.553,81 dividido pelo o mark-up de 48,82% no qual se encontrou o preço dos produtos no valor de R\$ 72.826,32, mais o IPI de 15% no valor de R\$ 10.923,95, resultante o valor total da nota fiscal de R\$ 83.750,27 com o ICMS embutido.

2.7 Crédito Acumulado de ICMS

Na apuração do ICMS relativo às operações normais de comercialização, industrialização e prestação de serviços, o valor de débito do imposto pelas saídas é superior ao valor do imposto creditado pelas entradas, o que, via de regra, resulta em saldo devedor, isto é, em ICMS a recolher. Quando a empresa pratica operações geradoras de crédito acumulado, ocorre o inverso, ou seja, o crédito pelas entradas é superior ao débito por saídas, o que implica saldo credor no final da apuração.

Segundo Peres A. M. et al. (2005, p. 79), “o crédito acumulado não é saldo credor, muito embora seja necessário a existência desse saldo positivo para que possa ocorrer a apropriação do crédito acumulado.”

Na apuração do ICMS, o débito do imposto das vendas menos os créditos das entradas resultam no valor a recolher ou a recuperar. Na apuração do crédito acumulado, o valor dos créditos dos insumos aplicado na manufatura do produto já resulta no valor do crédito acumulado, em razão da não existência de débito de ICMS nas saídas abrangidas por diferimento ou parcialmente tributadas por redução de base de cálculo na saída.

Para se fazer o cálculo do crédito acumulado, duas etapas precisam ser identificadas: a primeira com as operações de saída geradoras do crédito acumulado e a segunda o cálculo dos insumos aplicado nessas operações de saída. Na ocorrência do crédito acumulado, o valor do crédito do ICMS proveniente do custo dos insumos é sempre maior do que o valor do ICMS pelas saídas.

2.8 Definição de crédito acumulado

Crédito acumulado de ICMS é o valor do ICMS creditado nos insumos, aplicado na transformação do produto vendido nas chamadas operações geradoras de crédito acumulado,

por não existir débito de ICMS relativo a essa saída somente.

De acordo com Peres A. M et al. (2005, p. 79), “crédito acumulado é aquele que após apuração resulta em saldo credor, por ser a carga tributária dessas operações e prestações inexistente ou inferior à da entrada, desde que previsto no art. 71 do RICMS/2000”.

Conforme a cartilha da IOB (CARTILHA IOB, 2008, p. 7), “ICMS/SP – Diferimento – Embalagens impressas em papel e papel cartão”:

O valor do ICMS creditado nas aquisições de insumos utilizados para industrialização de produtos cujas saídas do estabelecimento sejam amparadas pelo diferimento poderão gerar crédito acumulado do ICMS, a ser utilizado pelo estabelecimento das formas previstas nos arts. 73 e seguintes do RICMS/SP-2000, entre as quais para transferência a estabelecimento fornecedor, a título de pagamento da aquisição de insumos.

Os produtos aplicados na comercialização ou na transformação de um novo produto na indústria gráfica, como matéria-prima, material intermediário, material embalagem e energia elétrica, denominam os insumos que originarão crédito acumulado de ICMS.

2.8.1 Fatores determinantes do crédito acumulado

Na empresa cuja contabilidade de custo é integrada, em que o próprio sistema segrega os materiais diretos aplicados no processo produtivo - que são base do crédito acumulado de ICMS - dos outros materiais indiretos e da mão de obra, que não integram a base dos créditos, somente na formação do preço de venda, essa separação contribui muito na agilidade e liberação dos créditos.

O § 3º, do inciso III, do artigo 72 do RICMS/2000 (SÃO PAULO, 2000). define o sistema de apuração do custo.

§ 3 O valor do custo das mercadorias saídas, dos insumos empregados na fabricação e embalagem dos produtos saídos ou na prestação de serviços será apurado em sistema de apuração de custos que leve em consideração controle de estoques e esteja apoiado em valores originados da escrituração contábil do contribuinte.

A tabela 12 identifica o valor dos insumos geradores de crédito acumulado na ordem de produção. Nesse caso, o consumo do cartão, no valor de R\$ 13.606,60, mais o consumo do material intermediário, de R\$ 1.196,73, o consumo das caixas utilizadas para embalar para transporte, no valor de R\$ 757,81, e o valor do rateio da energia elétrica da produção, no valor

de R\$ 1.242,67, totalizando o valor dos insumos geradores de crédito acumulado de ICMS de R\$ 16.803,81, base para encontrar o IVA:

Tabela 12 - Custo dos insumos das operações geradoras do crédito acumulado

Código	Descrição	Quantidade	Unidade	Preço Unitário	Valor Total	Valor ICMS
01	Cartão	7000	KG	1,9438	13.606,60	2.449,19
02	Intermediário	700	KG	1,70962	1.196,73	215,41
03	Caixas	250	UN	3,031233	757,81	136,41
04	Energia	3000	KW		1.242,67	310,67
Custos dos insumos geradores de crédito acumulado.					16.803,81	3.111,68
Custos da mão de obra utilizada no processo.				5 : hs	18.750,00	0,00
Custos dos processos.					35.553,81	3.111,68

Fonte: Elaborada pelo autor.

Nessa tabela, utilizou-se o critério de rateio por horas trabalhadas: exemplo, uma empresa no qual o custo da mão de obra total é de R\$ 660.000,00, dividida por 176 horas trabalhadas, encontra o custo de R\$ 3.750,00 por hora trabalhada e, nessa ordem de produção, foram utilizadas 5 horas para executar o trabalho, resultando no custo da mão de obra utilizada no processo de R\$ 18.750,00.

Ademais, encontra-se o valor do crédito acumulado dos insumos aplicados na produção do consumo do cartão, do material intermediário e caixas coletivas, todos creditados a alíquota de 18% de ICMS na aquisição. Após a industrialização, esses insumos foram transformados em crédito acumulado, no montante de R\$ 2.801,01, mais o rateio da energia elétrica consumida na produção, creditada 25% na nota de fornecimento juntamente com o laudo de consumo de energia no valor de R\$ 310,67 consumido nessa ordem de produção, totalizando um o montante de R\$ 3.111,68 para ser transformado em crédito acumulado.

Nessa ordem de produção, ocorrendo a venda da mercadoria, a empresa protocola o pedido de apropriação por meio do DCA, com a minuta do DCA e cópia da nota fiscal de venda e extrai do montante dos insumos consumidos, o valor do crédito acumulado de ICMS de R\$ 3.111,68.

Quando a empresa não tem uma contabilidade de custo integrada, em que identifica a porcentagem dos créditos das notas fiscais entradas, ela poderá utilizar o critério da alíquota média de identificação. A empresa que mantém a escrituração do livro de entrada separado por Código Fiscal de Operações e Prestações por CFOP facilita a identificação do percentual médio de crédito do imposto ao custo dos insumos, quando não for possível a aplicação da contabilidade de custo.

A tabela 13 demonstra como encontrar o percentual médio do crédito de ICMS para ser aplicado nos insumos consumidos nas ordens de produção:

Tabela 13 - Percentual médio de crédito de imposto aplicado na aquisição dos insumos

CFOP	VALOR CONTÁBIL	BASE DE CÁLCULO	ALIQ.	IMPOSTO DEBITADO	ISENTAS OU NÃO TRIBUT.	IPI
1.101	93.896,55	0,00		0,00	93.896,55	0,00
1.101	23.117,75	22.008,52	12,00	2.906,05	0,00	1.109,23
1.101	2.165.082,97	2.045.866,27	18,00	367.769,85	66,45	119.150,25
1.101	530,10	530,10	25,00	132,53	0,00	0,00
1.124	3.814,50	0,00		0,00	3.814,50	0,00
1.124	851,06	31,23	18,00	5,61	819,83	0,00
1.125	24.539,20	0,00		0,00	24.539,20	0,00
1.151	1.451.339,53	1.358.633,69	18,00	244.554,06	0,00	92.705,84
1.252	20.876,12	20.454,42	18,00	3.681,80	421,70	0,00
1.352	15.710,58	15.710,58	12,00	1.885,28	0,00	0,00
1.910	4.320,00	4.320,00	18,00	777,60	0,00	0,00
1.911	11,00	10,00	18,00	1,80	0,00	1,00
2.101	4.821,02	0,00		0,00	4.821,02	0,00
2.101	1.819.009,44	1.741.916,55	12,00	209.029,98	0,00	77.282,77
2.124	65.102,92	65.102,92	12,00	7.812,33	0,00	0,00
2.352	31.273,14	30.487,14	12,00	3.658,46	786,00	0,00
SUB-TOTAL	5.724.295,88	5.305.071,42		842.215,35	129.165,25	290.249,09
DEVOLUÇÕES						
5.201	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
6.201	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
SUB-TOTAL	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL	5.724.295,88	5.305.071,42	0,00	842.215,35	129.165,25	290.249,09
BASE BRUTA		842.215,35		5.724.295,88	290.249,09	
BASE LIQUIDA			100	5.434.046,79		
ALÍQUOTA MÉDIA	DE CRÉDITO	15,50%	100,00			

Fonte: Boletim IOB (2003, p. 08), adaptado pelo autor.

As informações acima foram extraídas do resumo do livro de entrada e a COFP dos insumos a serem integrados na transformação do novo produto. A primeira etapa foi encontrar a base de cálculo, em que foi utilizado o valor contábil do mês de R\$ 5.724.295,88 menos o IPI de R\$ 290.249,09, e foi encontrada a base de cálculo de R\$ 5.434.046,79. A segunda etapa foi encontrar o montante do crédito de ICMS do mês, R\$ 842.215,35, dividido pela base de cálculo de R\$ 5.434.046,79, resultando o valor de 0,1550, que multiplicado por 100, encontrá-se a alíquota média de ICMS de 15,50%.

Quando a empresa não tem contabilidade de custo para extrair as informações das aquisições, conforme a tabela 13, utiliza-se a informação do custo médio da mercadoria vendida multiplicado pela alíquota média. Exemplo: o valor do custo das operações geradoras

de crédito acumulado da tabela 12, R\$ 16.803,81, multiplicado pela alíquota média de 15,50% da tabela 14, encontra o valor do crédito acumulado de R\$ 2.604,59.

Essas informações precisas contribuem muito na separação dos insumos geradores de créditos acumulados em suas respectivas alíquotas de ICMS da aquisição de matéria-prima, material de embalagem, material intermediário e energia elétrica, sendo fundamentais na transformação do crédito acumulado de ICMS.

2.8.2 Operações geradoras do crédito acumulado

As empresas, para transformar os créditos de ICMS em crédito acumulado, devem atender às exigências do RICMS/2000 do Estado de São Paulo. Nesse caso, precisam identificar a hipótese de geração do crédito de acordo com as suas saídas.

O artigo 71 do RICMS/2000 define as hipóteses geradoras de crédito acumulado decorrente de:

- I – aplicação de alíquotas diversificadas em operações de entrada e de saída de mercadoria ou em serviço tomado ou prestado;
- II – operação ou prestação efetuada em redução de base de cálculo;
- III – operação ou prestação realizada sem o pagamento do imposto, tais como isenção ou não-incidência com manutenção do crédito, ou, ainda, abrangida pelo regime jurídico da substituição tributária com retenção antecipada do imposto ou do diferimento. (SÃO PAULO, 2000).

Uma empresa, ao adquirir os insumos dentro do Estado de São Paulo com uma alíquota de 18%, industrializa e vende seus produtos a outras Unidades Federativas, com alíquotas inferiores à praticada em São Paulo. Isso ocorre, principalmente, na Região Centro Oeste e Norte, que as alíquotas são de 7%, e na Região Sul, com alíquotas de 12%, em que os débitos das saídas são menores do que os da aquisição. Nesse caso, aplica-se o inciso I do artigo 71 do RICMS (SÃO PAULO, 2000).

A tabela 14 evidencia como encontrar o crédito acumulado de uma empresa compra o papel cartão internamente no Estado de São Paulo com uma alíquota de 18% de ICMS, industrializa e vende para os Estados do Sul com uma alíquota de 12% e para os Estados do Centro-Oeste e Norte com uma alíquota de ICMS de 7% de acordo com o regulamento de São Paulo, são conhecidas como operações de alíquotas diversificadas do artigo 71, inciso I, do RICMS (SÃO PAULO, 2000).

Tabela 14– Alíquotas diversificadas (Inciso I do art. 71 do RICMS/2000)

COMPRA		VENDA		
TOTAL DA NF	10.000,00	TOTAL DA NF.	12.000,00	
ICMS (25%)	2.500,00	ICMS (7%)	840,00	
Imposto creditado				2.500,00
Imposto debitado				840,00
crédito acumulado gerado:				1.660,00

Fonte: Peres A. M. et al. (2005, p. 80) adaptada pelo autor.

Segundo Peres A. M. et al. (2005, p. 80), “considerando que houve aproveitamento de crédito de 2.500,00 e saída de 7% débito de 840,00, crédito acumulado gerado 1.660,00.”

Já o inciso II do artigo 71 do RICMS/2000 (SÃO PAULO, 2000) é aplicado quando as empresas compram seus insumos com a alíquota de 12% internamente, com direito do crédito. E, na operação de venda, é utilizada a redução da base de cálculo de 41,66%.

A tabela 15 evidencia como encontrar o crédito acumulado originado da redução de base de cálculo do ICMS:

Tabela 15 - Redução de base de cálculo de ICMS (Inciso II do art. 71 do RICMS/2000)

COMPRA		VENDA		
TOTAL DA NF	10.000,00	TOTAL DA NF.	13.000,00	
ICMS (12%)	1.200,00	Base Calc. Red. (41,66%) Alíquota de 12%		
Imposto creditado		ICMS (12%)	910,10	
Imposto debitado				1.200,00
crédito acumulado gerado:				910,10
				289,90

Fonte: Peres A. M. et al. (2005, p. 80) adaptada pelo autor.

A empresa efetuou uma compra no valor de R\$ 10.000,00 e creditou 12% de ICMS na entrada, no valor de R\$ 1.200,00. Na saída, foi vendido por R\$ 13.000,00, com uma redução do imposto de 41,66%. Assim, resultou em $(100 - 41,66 = 58,34\%)$ a apuração do débito. Dessa forma, o valor da venda, R\$ 13.000,00, multiplicado por 58,34%, resulta na base do ICMS de R\$ 7.584,20.

Esse valor é multiplicado pela alíquota de 12%, resultando o valor do ICMS a débito de R\$ 910,10. O cálculo do crédito acumulado é o valor do crédito na entrada de R\$ 1.200,00 menos o débito na saída de R\$ 910,00, resultando no crédito acumulado do ICMS de R\$ 289,90.

Conforme o Inciso III do Artigo 73 do RICMS/2000 (SÃO PAULO, 2000), os contribuintes estabelecidos nesse Estado compram suas matérias-primas a 18% no Estado e de outras Unidades Federativas a 12%. Com o direito da manutenção do crédito, industrializam e vendem dentro do próprio Estado diferido ou substituto.

A tabela 16 evidencia quando uma empresa efetua venda diferida, em que não existe o débito do ICMS. Essa venda ocorre, principalmente, nas operações de vendas e embalagem das indústrias gráficas dentro do Estado de São Paulo, quando qualquer indústria vende para indústria Eletroeletrônica, Comercial Exportadora, Exportação, Zona Franca de Manaus e substituição tributária.

Tabela 16 – Diferimento ou substituição tributária (Inciso III do art. 71 do RICMS/2000)

COMPRA		VENDA	
TOTAL DA NF	4.000,00	TOTAL DA NF.	10.000,00
ICMS (18%)	720,00	ICMS não-incidência Art. 7º, inciso V do RICMS (Exportação)	
Imposto creditado			720,00
Imposto debitado			0,00
crédito acumulado gerado:			720,00

Fonte: Peres A. M. et al. (2005, p. 81) adaptada pelo autor.

O valor do crédito acumulado gerado é de R\$ 720,00. A saída não tributada não é condição suficiente para acumulação de créditos. A lei determina, no artigo 60 do RICMS/2000 (SÃO PAULO, 2000), que o imposto na aquisição dos insumos somente pode ser creditado quando as saídas forem tributadas.

Assim, é necessário que haja instrumentos legais para a geração do crédito acumulado: um que conceda o benefício da não tributação das saídas (total ou parcialmente) e outro que permita a manutenção do crédito proveniente dos insumos.

2.8.3 Dos custos dos insumos das operações geradoras de crédito acumulado

Insumo é todo material direto aplicado na elaboração do novo produto, base de geração do crédito acumulado do ICMS. Ele compreende a combinação de fatores de produção necessários à produção de determinada quantidade de bem ou serviço, como matéria- prima, material de embalagem e material intermediário.

O valor do custo dos insumos, prescrito no parágrafo 3º do artigo 72 do RICMS/2000 (SÃO PAULO, 2000), obedece aos princípios fundamentais de contabilidade, sobre os quais se fundamenta o método de custeio por absorção, universalmente praticado por empresas, auditorias independentes e aceito pelo fisco, inclusive para apuração do IR. Esse método consiste na apropriação dos custos de produção aos estoques.

Assim Padoveze (2003, p. 318) define os insumos de produção:

Os elementos de custos formadores do custo unitário dos produtos e dos estoques industriais são representados por quatro grandes tipos de necessidades de recursos:

- Materiais consumidos para o produto e o processo industrial;
- Mão-de-obra industrial;
- Gastos gerais de fabricação;
- Depreciação das instalações e equipamentos industriais.

O Artigo 72 § 8º do RICMS/2000 (SÃO PAULO, 2000) define que a indústria deve considerar como insumo:

§ 8º - Para efeito dos §§ 2º e 3º, consideram-se insumos as matérias primas, os materiais secundários ou de embalagem e os serviços recebidos, no âmbito do imposto, utilizados no processo de industrialização dos produtos ou na prestação de serviços cujas operações ou prestações possibilitam a geração do Crédito Acumulado.

O Artigo 72 § 2º do RICMS/2000 (SÃO PAULO, 2000) define como devem ser apurados os créditos com base no custo:

§ 2º - O crédito acumulado gerado em cada período de apuração do imposto será determinado com base no custo das mercadorias saídas ou no valor de custo dos insumos usados na fabricação e embalagem dos produtos saídos ou no valor de custo dos insumos utilizados na prestação de serviços, com ICMS incluso e, ainda, no percentual médio de crédito de impostos, consideradas as operações de entrada de mercadorias ou insumos e de recebimento de serviços que compõem o custo das operações ou prestações geradoras de Crédito Acumulado.

A Contabilidade controla os movimentos de estoques e a mensuração da produção, através de fichas de controle de estoques e a apuração de resultados, por meio de demonstrações contábeis. Todos são registrados por meio de lançamentos contábeis no livro Diário, Razão, Inventário e Produção Estoque.

O instrumento de registro dos custos é a contabilidade industrial, e nas empresas industriais existe sempre esta contabilidade, em forma distinta, ou até separada, a contabilidade financeira. Os instrumentos para distribuir os custos globais de um período sobre os produtos manufaturados durante o mesmo, ou sobre os serviços executados, encontramos nos métodos e registros denomina-se o sistema de custos de uma empresa. Examinando-se mais perto as finalidades deste sistema, verificamos que o mesmo apresenta quatro objetivos básicos, os quais, apesar de serem inter-relacionados, possuem cada um seu escopo particular. (ORNSTEIN; ROSA, 1970, p. 25)

A contabilidade de custo é de extrema importância para os empresários estabelecerem o Custo do Produto Vendido demonstrando o valor original da escrituração contábil (matéria-prima, mão de obra direta e gastos gerais de fabricação) apoiado por livros auxiliares, fichas, folhas contínuas ou mapas de apropriação ou rateios.

A tabela 17 relata um orçamento de 85.000 mil embalagens, evidenciando os insumos aplicados com os seus devidos créditos nas entradas e na formação do preço de

venda, não aplicando a alíquota do ICMS no *mark-up* em razão do diferimento, conforme o artigo 400-B do RICMS (SÃO PAULO, 2000).

Tabela 17- Orçamento de 85.000 embalagens com o diferimento e o insumo

Código	Descrição	Quantidade	Unidade	Preço Unitário	Valor Total	Valor ICMS
01	Cartão	7000	KG	1,9438	13.606,60	3.150,00
02	Intermediário	700	KG	1,70962	1.196,73	296,10
03	Caixas	250	UN	3,031233	757,81	187,50
04	Energia	3000	KW		1.242,67	472,50
Custos dos materiais utilizados no processo. *					16.803,81	4.106,10
Custos da mão de obra consumida no processo.				150: hs	18.750,00	0,00
Custos dos processos.					35.553,81	4.106,10
Determinação do preço de venda						Fator
Margem de lucro	12%					5.669,71
Comissões	2%					944,95
ICMS	0% **					0,00
Frete	1,50%					708,71
COFINS	7,60%					3.590,82
PIS	1,65%					779,59
Preço	24,75%	100 – 24,75/100 = 0,7525			47.247,59	11.693,78
IPI	10%				4.724,76	4.724,76
Valor da Nota Fiscal.					51.972,35	

* insumos: cartão, material intermediário, material embalagem e energia elétrica utilizados na produção de embalagens.

** ICMS diferido conforme artigo 400 B – do RICMS/2000

Fonte: Elaborada pelo autor.

Nesse exemplo, considerando que os créditos de ICMS dos insumos foram de R\$ 4.106,10 e a venda dentro do Estado foi diferida segundo o Artigo 400-B do RICMS (SÃO PAULO, 2000), o crédito acumulado gerado desse orçamento foi de R\$ 4.106,10.

Quando o custo dos insumos não for demonstrado ou for impraticável, o fisco pode calcular o seu valor mediante a utilização do IVA mediano apurado pela Secretaria da Fazenda, pelo CNAE - Código Nacional da Atividade Econômica a que pertença a empresa.

O Comunicado CAT nº 9, de 12 de fevereiro de 2004, (SÃO PAULO, 2004 a) divulga os Índices de Valor Acrescido – Mediana, por segmento de atividades econômica, apurado por essa Secretaria com base em informações econômico – fiscais colhidas nas Guias de Informação e Apuração do ICMS apresentadas pelos contribuintes para as operações ou prestações realizadas no ano de 2002. “ que o código 507, do CNAE 2138-00 de fabricação de embalagens de papel o índice de valor ajustado – IVA – mediana é de 46,00%.”

O Artigo 72 no § 4º e § 5º do RICMS/2000 (SÃO PAULO, 2000) demonstra quando os créditos com base no custo não são praticáveis:

§ 4º - Sendo impraticável a apuração no sistema referido no parágrafo anterior, a autoridade competente, para concessão da autorização de trata o § 1º, poderá considerar o Índice de Valor Acrescido Mediana, apurado pela Secretaria da fazenda para o segmento de atividade econômica a que pertença o estabelecimento.

§ 5º Respeitando o limite de valor publicamente estabelecido. O crédito acumulado resultante de ocorrência no Inciso III do artigo anterior, gerado no período em curso, poderá ser apropriado sem prévia autorização quando o Índice de Valor Acrescido das operações ou prestações geradoras for igual ou maior do que o último Índice de Valor Acrescido Mediana publicado pela Secretaria da Fazenda para o segmento de atividade econômica a que pertença o estabelecimento.

§ 6º O índice de Valor Acrescido, referido no parágrafo anterior, é o resultado da equação (Vendas – Compras) / Compras.

§ 7º A expressão “Compras” referida no parágrafo anterior deve ser entendida, na atividade industrial, como o valor do custo dos insumos utilizados na fabricação de embalagens dos produtos saídos e, na atividade comercial, como o custo das mercadorias saídas.

Para poder apropriar o crédito acumulado, é necessário atender aos seguintes requisitos:

- a) encontrar os insumos aplicados nas vendas diferidas;
- b) verificar se o IVA está maior ou igual à mediana;
- c) se o IVA apresentado pela empresa estiver maior do que o da Secretaria da Fazenda e se o valor do pedido estiver abaixo das 20.000 (vinte mil) Unidades Fiscais do Estado de São Paulo - UFESPs, nesse caso, ela poderá solicitar a liberação sem prévia autorização, desde que o delegado regional autorize;
- d) se a empresa apresentar a mediana maior do que a da Secretaria da Fazenda, seu pedido será de 39.500 (trinta e nove e quinhentos) UFESPs. Nos termos da Portaria CAT 42/2004 (SÃO PAULO, 2004 b) com o DCAIG, o delegado regional pode autorizar a liberação antes da fiscalização;
- e) a empresa apresenta a mediana superior à da Secretaria da Fazenda, mas o seu pedido de crédito acumulado é maior do que 20.000 (vinte mil) UFESPs. Nesse caso, empresa precisa contratar um banco para fornecer uma carta de fiança ou uma apólice de seguro conhecida como *fast track*, somente com um desses itens a Secretaria da Fazenda homologará os créditos antes da fiscalização.;
- f) a empresa apresenta a mediana superior à da Secretaria da Fazenda, mas o seu pedido é maior do que 20.000 (vinte mil) UFESPs. Nesse caso, somente após a fiscalização

- pela autoridade competente é que o delegado regional autorizará a homologação;
- g) se a mediana apresentada pela empresa for menor do que a estabelecida pela Secretaria da Fazenda, somente após fiscalização regional é que cabe ao Diretor Executivo da Administração Tributária - DEAT - autorizar ou não a apropriação, conhecida como prévia de autorização com restrição;
- h) a empresa não pode ter débitos e parcelamentos na Secretaria da Fazenda do Estado;
- i) juntar planilha de custo, notas fiscais de saídas, GIA, DCA e protocolar no Posto Fiscal mais próximo do contribuinte.

Assim, a primeira etapa é encontrar os insumos aplicados na transformação do produto conforme tabela 18.

A segunda etapa é averiguar se o IVA da empresa está maior ou menor do que a mediana apresentada pela Comunicação CAT de 9 de abril de 2004 (SÃO PAULO, 2004 a) da indústria gráfica no ramo de fabricação de embalagens de papel e papel cartão de 0,42, conforme relata a tabela 16, utilizando as informações da tabela 18:

Tabela 18 - Cálculo do IVA

Vendas	Insumos	Diferença	IVA empresa	IVA fisco	C. Acumulado
51.972,35	35.553,81	16.418,54	0,4618	0,4600	4.106,10

Fonte: Elaborada pelo autor.

A tabela acima evidencia o cálculo do IVA conforme o parágrafo 6º do Artigo 71 do RICMS/2000, que é o preço de venda, R\$ 51.972,35, menos as compras de R\$ 35.553,81, encontra-se a diferença de R\$ 16.418,54. Essa diferença dividida pelas as compras no valor de R\$ 35.553,81, resulta o IVA de 0,4618 maior do que o IVA médio do Estado, que é de 0,46.

A terceira etapa é averiguar se a empresa não tem débitos na Secretaria da Fazenda e, por último, montar um processo de pedido, juntando cópias de notas fiscais de saídas, planilha de custo e Demonstrativo de Pedido de Crédito Acumulado de ICMS – DCA, numerado.

O apêndice C evidencia o DCA, utilizando as informações das tabelas 17 e 18 na qual contempla todas as informações desde do registro de apuração de ICMS no quadro A, o saldo transportado do mês anterior no quadro B, a apropriação, custo e IVA no quadro C, saldo a transportar para o próximo mês no quadro D, relação de notas transferidas no quadro E, estorno de crédito no quadro F e, por último, assinatura e data no quadro F.

A figura 6 inicia com o preenchimento dos dados do contribuinte: Razão Social, Inscrição Estadual, CNPJ, CNAE, tipo da gia, regime tributário e o mês de referência. Em

seguida inicia o quadro de apuração do imposto do ICMS, apurando-se todos débitos referentes às saídas e lançadas no item 01 que está zerado, posteriormente apura o valor de R\$ 4.106,10 do item 02.01 do crédito acumulado que transfere para uma conta do ativo imobilizado para ser compensado no futuro. O valor de R\$ 5.823,00 refere-se as aquisições dos insumos lançados no item 05. Para fazer a apuração, utiliza-se o valor de R\$ 5.823,00 no campo 062 menos o valor de R\$ 4.106,10 no campo (055) no qual encontra o saldo credor de R\$ 1.716,90 que pode ser utilizado para pagar débito ou transformá-lo em crédito acumulado nos próximos meses.



Governo do Estado de São Paulo
Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda

APURAÇÃO DO ICMS – OPERAÇÕES PRÓPRIAS					
Contribuinte					
Razão Social: Nilson gráfica Ltda					
Inscrição Estadual 214.000.000.000	CNPJ 45.000.000/0001-00	CNAE 2131-0/00	Tipo da Gia Normal	Regime Tributário RPA	Referência 03/2008

DÉBITO DO IMPOSTO			
001	Por saídas com débito do Imposto	051	0,00
002	Outros débitos		
	002.01crédito acumulado 0,00		4.106,10
		052	4.106,10
003	Estorno de créditos		
005	SUBTOTAL (051+052+053)	055	4.106,10
CRÉDITO DO IMPOSTO			
006	Por entradas com crédito do imposto	056	5.823,00
007	Outros créditos		
	007.18 0,00		
008	Estorno de débito		
010	SUBTOTAL (056+057+058)	060	5.823,00
011	Saldo Credor do período anterior	061	0,00
012	TOTAL (060+061)	062	5.823,00
APURAÇÃO DOS SALDOS (RPA)			
013	Saldo devedor (055-062)	063	0,00
014	Deduções	064	
015	Imposto a recolher (063-064)	065	0,00
016	Saldo Credor a transportar (062-055)		1.716,90

Figura 6 – GIA - com crédito acumulado

Fonte: Decreto 45.490 (SÃO PAULO, 2000), preenchida pelo autor.

A figura 6 evidencia os créditos das entradas, de R\$ 5.823,00, menos os créditos acumulados de R\$ 4.106,10. depois disso, ainda resta um saldo credor na GIA de R\$

1.716,90, para quando ocorrer o consumo no futuro. Isso ocorre sempre quando uma empresa mantém estoque de materiais armazenado. Após ter atendido todas as exigências fiscais e protocolado o DCA, a empresa pode utilizar o crédito acumulado.

2.8.4 Da utilização do crédito acumulado

Para uma empresa que não precisa buscar capital de giro de terceiros, o crédito acumulado de ICMS contribui com sua alavancagem e esses créditos podem ser utilizados para efetuar o pagamento de aquisição de matéria prima, material de embalagem, materiais intermediários e máquinas com notas de transferência de crédito acumulado.

Esses fornecedores recebem esses créditos para pagar o ICMS de suas vendas. Nesse caso, a empresa reduz o prazo de aquisição de materiais e o fornecedor recebe esses pagamentos como crédito no decorrer do mês em que for amortizado no seu valor de ICMS a recolher. A empresa pode utilizar o crédito para pagar energia elétrica e também os insumos relatados anteriormente, sem precisar desembolsar dinheiro do caixa.

Quando os fornecedores de insumos não forem contribuintes de ICMS e se não houver imposto a pagar no final do mês, não existe razão para receber transferência de crédito da indústria gráfica; somente quando o fornecedor apresentar saldo devedor do imposto ele pode aceitar as transferências dos seus clientes.

2.9 Os problemas da não liberação do crédito acumulado de ICMS

Quando a empresa é devedora de ICMS ao Estado e não efetua o pagamento no vencimento da guia de arrecadação, é penalizada com multa de 20% mais juros Selic mensal. Se essa mesma empresa não saldar a sua dívida com Estado em três anos, praticamente dobrará sua dívida. Quando existe demora na liberação dos créditos acumulados por parte do Estado, ele não paga multa para o contribuinte e nem juros Selic. Quando as empresas devem aos Estados são inadimplentes e quando os Estados devem a elas, são credoras.

Uma empresa que depende de capital de giro busca esse capital nos bancos ou em fornecedores pagando um juro real e o Estado busca nos contribuintes, sem pagar juros na

retenção dos créditos.

Segundo Vaz (2005), “a postergação dos créditos do ICMS das exportadoras corrói seu capital de giro, pois o crédito é acumulado diariamente. Isso é perverso: essas empresas são responsáveis pelo atual dinamismo na exportação”.

A Carta IEDI nº 281 (BRASIL, 2007 a), referente ao acúmulo de créditos do ICMS pelos exportadores, afirma que:

É consenso absoluto que a questão mais relevante de todas envolve os saldos credores do ICMS estadual acumulados pelos exportadores. Cabe advertir que equacionar tal passivo e evitar que novos critérios sejam acumulados não constitui qualquer favor ou vantagem para exportadoras brasileiras.

O IVA determina a mediana setorial. Quando a empresa apresenta um IVA inferior ao do Estado, também não consegue a liberação do crédito acumulado do ICMS; somente após a fiscalização e posterior homologação do DEAT.

A empresa que tem débitos ou parcelamentos na à Secretaria do Estado é impedida de transformar crédito acumulado até que regularize a situação fiscal no Estado. São vários fatores que impedem a não-liberação do crédito acumulado. Para que isso se resolva, basta que tudo esteja regularizado na empresa. Assim, ela pode usufruir esse benefício fiscal e também atender às solicitações do Estado, principalmente quando o IVA for superior ou igual ao do setor.

2.10 Imposto sobre o valor agregado – IVA

Com a criação da Lei Kandir nº 87/1996 (BRASIL, 1996 b), já se comentava a respeito da adoção do IVA como base dos impostos tanto na esfera Federal quanto na Estadual, com o objetivo de acabar com as “guerras fiscais” entre as Unidades Federativas e simplificar a arrecadação. Até hoje, isso não acontece.

O IVA é comum nos países da União Européia, na China, no Canadá e em outros. Trata-se de um imposto incidente sobre valor agregado e não-cumulativo, que pode ser deduzido em todas as operações futuras e discriminado na nota fiscal, tornando visível a quantidade de tributo embutido na nota fiscal.

Mesmo que fosse instituído o IVA- Federal no qual seria feito uma junção do PIS, COFINS, CIDE e Salário Educação, dos 82, segundo a relação existente na (LISTA DE

TRIBUTOS, 2008), subtraindo 6 que estariam na reforma tributaria na Proposta de Emenda Constitucional 233/2008 (BRASIL, 2008), ainda restariam 76 tributos e taxas existentes no Brasil. Essa situação é diferente nos países europeus, onde a carga tributária é bem menor do que a do Brasil.

A tabela 19 evidencia a porcentagem da carga tributária em % do PIB e porcentagem do IVA em % do PIB dos países europeus:

Tabela 19 – Carga Tributária bruta em % do PIB e participação do IVA em % do PIB

País	CTB em % PIB (1997)	IVA em % do PIB
Canadá	37,00	2,28
Inglaterra	35,00	6,24
Irlanda	33,00	7,11
Finlândia	47,00	7,68
Suécia	52,00	8,01
Holanda	42,00	6,87
França	45,00	7,95
Áustria	44,00	10,30
Bélgica	46,00	7,56
Dinamarca	49,50	9,94
Nova Zelândia	36,40	6,14
Alemanha	37,20	6,60
Grécia	33,70	7,90
Espanha	33,70	5,50
Itália	44,40	5,60
Luxemburgo	46,50	6,30
Portugal	34,20	8,00
Média	40,98	7,06

Fonte: Australian Taxation Office – ATO (2001).

O Governo Federal tem um projeto de implantação do IVA – F e isso poderia acabar com a “guerra fiscal” entre os Estados e agregar alguns tributos, PIS, COFINS, CIDE, e Salário Educação. Com essa unificação dos tributos, poderia haver redução nos gastos com folha de pagamento do controle de fiscalização dos Estados no qual seria centralizado pelo o Governo Federal que ficaria responsável pela fiscalização e por toda a arrecadação desses tributos e repassá-la ao Estado e Distrito Federal.

Segundo uma reportagem do Estado de São Paulo, em 27 de fevereiro de 2008:

O IVA: Extinção da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (cofins), Programa Integração Social (PIS), Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE-Combustível) e Salário Educação. Essas contribuições serão substituídas pelo o Imposto sobre o Valor Agregado Federal (IVA-F). (ABREU; OLIVEIRA; MONTEIRO, 2008)

Com essa proposta de Emenda Constitucional, a pretensão do Governo Federal, além da unificação de alguns tributos, também seria de eliminar a cumulatividade de alguns deles, de forma que, quando o imposto incidir sobre um produto que é utilizado para fabricação de

outro, seja descontado, evitando acúmulo ao longo da cadeia produtiva.

Essa mudança beneficiaria as exportações brasileiras, em que teria o direito de aproveitar o crédito do ICMS dos produtos exportados de imediato. A redução das alíquotas de ICMS interestaduais de 12% para 2% no sétimo ano da vigência do PEC e outra também seria a redução do aproveitamento do 48 avos atualmente de ICMS de aquisições de ativo imobilizados para 8 meses no sétimo ano.

Na Previdência Social, o objetivo é de uma redução da alíquota de 20%, sendo gradativamente de 1% até chegar a uma alíquota de 6% .

O Brasil não tem IVA; na verdade, no faturamento dos produtos, esses sofrem com a tributação em efeito cascata pelos agentes econômicos, União, Estados e Municípios e mais alguns dos 82 tributos e taxas existentes no País, segundo a (LISTA DE TRIBUTOS, 2008). Todos os impostos estão embutidos no preço dos produtos e agregam em cada etapa produtiva, inclusive o IPI quando é devido na industrialização e o Imposto sobre operações financeiras – IOF, quando uma empresa busca recursos financeiros para financiar suas matérias e produzir seu produto ela paga esse imposto no empréstimo, no qual são repassados no custo até chegar ao consumidor final.

A tabela 20 identifica a carga tributária final que o Estado, o Município e a União representam no consumo do PIB:

Tabela 20 – Carga tributária bruta sobre o consumo no Brasil – 2001 à 2005

ANO	2001		2002		2003		2004		2005	
(PIB) - Bilhões	(1.191.736)		(1.346.028)		(1.556.182)		(1.766.621)		(1.937.598)	
Tributo	R\$ -BI	%PIB								
ICMS	94,27	7,86	105,39	7,83	120,23	7,73	138,27	7,83	154,81	7,99
Imposto/renda	70,13	5,85	90,67	6,74	100,05	6,43	109,62	6,21	132,28	6,83
Previdencia	61,06	5,09	71,03	5,28	80,73	5,19	93,76	5,31	108,43	5,60
Cofins	45,51	3,80	50,92	3,78	58,22	3,74	77,59	4,39	86,79	4,48
Municípios	18,30	1,53	20,24	1,50	23,77	1,53	26,89	1,52	30,45	1,57
Outros	108,40	9,88	141,12	10,48	160,34	10,30	187,68	10,62	211,35	10,90
CTB total	407,67	34,01	479,37	35,61	543,34	34,92	633,81	35,88	724,11	37,37

Fonte: Receita Federal, valores correntes (BRASIL, 2005 b)

Com a implantação do IVA no Brasil, não haveria redução significativa da lista dos 82 tributos e taxas para os contribuintes. E ainda continuaria distante do IVA aplicado na Europa, China e outros países. Contudo, já haveria uma modernização do sistema tributário brasileiro, com redução de gastos públicos de arrecadação, controle e fiscalização. No setor privado, haveria redução da obrigatoriedade de se manter o Livro de Apuração de IPI, PIS, COFINS e ICMS; bastaria a elaboração e impressão de um único livro.

A implantação do IVA no Brasil não reduziria a enorme lista de tributos, mas já seria um grande avanço na inovação tributária e redução da folha de pagamento dos Estados e da União ao longo do tempo. Possivelmente, para a eliminação de todos esses tributos relatados na tabela 21, a seguir, e dos adicionais, talvez fosse necessário bom senso político.

A tabela 21 evidencia a porcentagem da arrecadação dos tributos Municipal, Estadual e Federal em relação a todos os tributos arrecadados no Brasil, no período de 2001 a 2005, segregados por competência de tributantes. Ademais, ela mostra a porcentagem da carga tributária total de quanto representa cada imposto relatado em relação à tributação total no Brasil:

Tabela 21 – Carga tributária bruta – participação percentual

ANO	2001	2002	2003	2004	2005
UNIÃO	69,00%	69,98%	69,44%	69,67%	70,04%
Orçamento Fiscal	25,26%	25,74%	24,47%	23,25%	24,10%
Imposto de renda	17,20%	18,92%	18,41%	17,30%	18,27%
Imp. S. Produtos Industrializa.	4,74%	4,10%	3,61%	3,56%	3,60%
Imp. S. Operações financeiras	0,87%	0,83%	0,81%	0,82%	0,84%
Imp. S. Comércio Exterior	2,23%	1,66%	1,50%	1,45%	1,25%
Imp. Territorial Rural	0,05%	0,04%	0,04%	0,04%	0,04%
Taxas Federais	0,08%	0,07%	0,06%	0,06%	0,04%
Demais	0,08%	0,11%	0,02%	0,03%	0,06%
Orçamento Seguridade	36,74%	36,26%	37,11%	38,89%	38,81%
Contribuição p/ Previdência	14,98%	14,82%	14,86%	14,79%	14,97%
Cofins	11,16%	10,62%	10,71%	12,24%	11,99%
Contr. Financeira (CPMF)	4,21%	4,23%	4,23%	4,16%	4,03%
Contr. S. Lucro Líquido	2,21%	2,61%	2,98%	3,09%	3,34%
PIS, PASEP	2,45%	2,34%	2,70%	2,70%	2,56%
Contr. Seg. Serv. Público	0,94%	0,92%	0,82%	1,13%	1,14%
Outras contribuições	0,50%	0,45%	0,43%	0,41%	0,38%
Demais	7,00%	7,98%	7,86%	7,54%	7,13%
FGTS	5,17%	4,68%	4,59%	4,46%	4,45%
Cide Combustíveis	0,00	1,58%	1,55%	1,23%	1,06%
Outras contrib. Econômicas	0,27%	0,26%	0,27%	0,30%	0,19%
Salário Educação	0,77%	0,76%	0,74%	0,76%	0,82%
Sistema “S”	0,79%	0,70%	0,72%	0,78%	0,61%
ESTADOS	26,51%	25,80%	26,19%	26,08%	25,75%
ICMS	23,12%	21,98%	22,13%	21,82%	21,38%
IPVA	1,54%	1,46%	1,42%	1,41%	1,45%
ITCD	0,08%	0,11%	0,16%	0,11%	0,11%
TAXAS	0,41%	0,41%	0,42%	0,45%	0,48%
Prev. Estadual	1,26%	1,66%	1,84%	1,84%	1,85%
Outros (AIR, ICM, ETC)	0,09%	0,17%	0,21%	0,45%	0,49%
MUNICÍPIOS	4,49%	4,22%	4,38%	4,24%	4,20%
ISS	1,68%	1,65%	1,68%	1,71%	1,78%
IPTU	1,28%	1,36%	1,42%	1,36%	1,32%
ITBI	0,26%	0,30%	0,28%	0,25%	0,24%
TAXAS	0,89%	0,50%	0,49%	0,41%	0,36%
PREVID. MUNICIPAL	0,28%	0,41%	0,49%	0,49%	0,49%
OUTROS TRIBUTOS	0,10%	0,02%	0,02%	0,02%	0,02%
TOTAL	100%	100%	100%	100%	100%

Fonte: Receita Federal, valores correntes (BRASIL, 2005 b)

A tabela 22 apresenta as maiores porcentagens em relação à carga tributária ou os tributos de maior relevância:

Tabela 22 – Tributos com maior relevância na arrecadação

Descrição	2001	2002	2003	2004	2005
ICMS	23,12%	21,98%	22,13%	21,82%	21,38%
Imposto de renda - IR	17,20%	18,92%	18,41%	17,30%	18,27%
Contribuição p/ Previdência	14,98%	14,82%	14,86%	14,79%	14,97%
Outros tributos	14,93%	16,43%	17,08	17,43%	17,11%
Cofins	11,16%	10,62%	10,71%	12,24%	11,99%
FGTS	5,17%	4,68%	4,59%	4,46%	4,45%
Municípios	4,49%	4,22%	4,38%	4,24%	4,20%
Contr. Financeira (CPMF)	4,21%	4,23%	4,23%	4,16%	4,03%
Imp. S. Produtos Industrializa	4,74%	4,10%	3,61%	3,56%	3,60%

Fonte: Receita Federal valores correntes e adaptada pelo autor

Quanto a arrecadação anual em relação à carga tributária, alguns tributos destacam na porcentagem, dos demais conforme a tabela 22. Pode-se, ainda, observar que o ICMS têm a maior arrecadação no período de 2001 a 2005, mesmo o percentual de 2001 que era de 23,12% apresentando uma queda para 21,38% em 2005, ainda tem a maior arrecadação em relação ao Imposto de Renda, a Contribuição para a Previdência, outros tributos, a Cofins, FGTS, Municípios, Contribuição Financeira e Imposto sobre Produtos Industrializados.

O gráfico 1 evidencia a porcentagem dos principais tributos em relação à carga tributária no Brasil no ano de 2001, com informações extraídas da tabela 22 (em 2001).

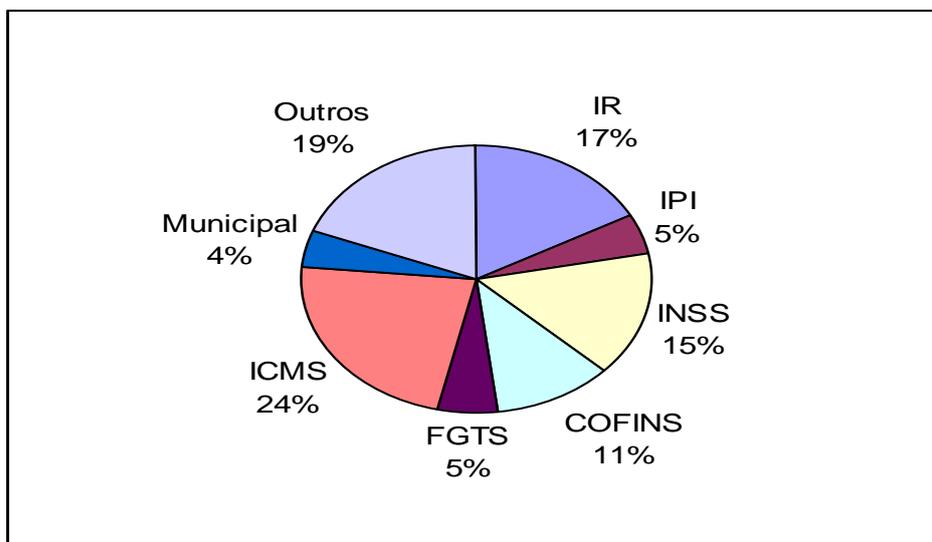


Gráfico 1 – Distribuição da carga tributária no Brasil em 2001

Fonte: Receita Federal, valores correntes adaptados pelo autor

No ano de 2001, de todos os tributos arrecadados no Brasil, o ICMS representa 24%, e o Estado arrecadou R\$ 94.267 bilhões do montante de R\$ 407.668 bilhões total de tributos.

O gráfico 2 mostra a porcentagem dos principais tributos arrecadados no ano de

2005, com informações extraídas da tabela 22 (em 2005 e também acaba evidenciado que a maioria dos tributos de competência da arrecadação da Receita Federal apresentaram uma evolução em relação aos tributos estaduais e municipais.

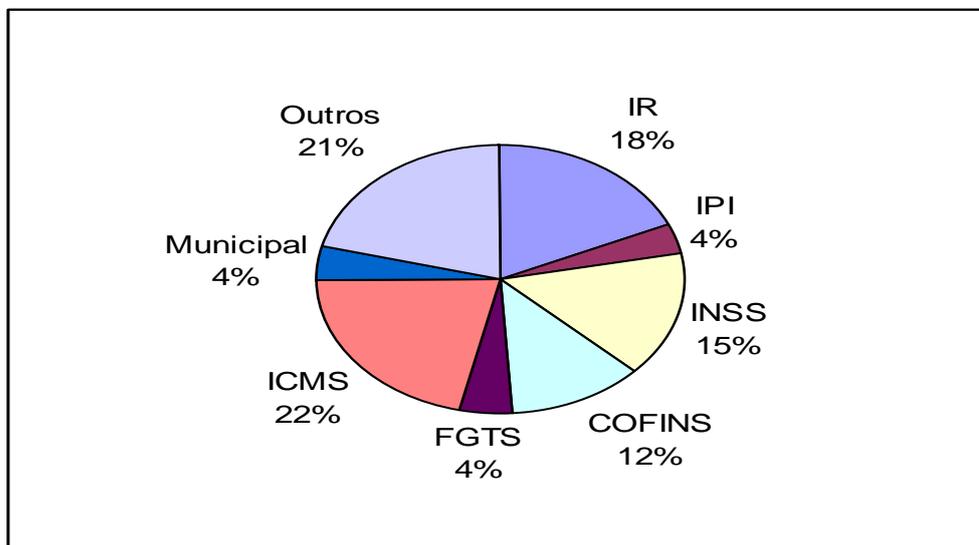


Gráfico 2 – Distribuição da carga tributária no Brasil em 2005
 Fonte: Receita Federal, valores correntes adaptados pelo autor

O gráfico evidencia uma queda na porcentagem da arrecadação do ICMS de 2% em 2005, referente ao ano de 2001. Porém, em valores, no ano de de 2001, o Estado arrecadou R\$ 94.267 bilhões, se comparado ao ano de 2005, em que arrecadou R\$ 154.810 bilhões. Isso mostra que cresceu 64,23% a mais do que em 2005, em bilhões de arrecadação.

O Governo Federal arrecadou, em 2001, o montante de R\$ 313.400 bilhões e, em 2005, R\$ 569.300 bilhões da carga tributária total, ou seja, em cinco anos, aumentou sua arrecadação em 81,65%, isto é, quase dobrou.

Com a implantação do IVA e se utilizasse os percentuais de 2005 como base de distribuição dos impostos e a arrecadação em 2008 fosse um montante de RS 990.000 bilhões de todos os tributos arrecadados no Brasil, utilizando os percentuais da tabela 22, o Estado ficaria com 21,38%, R\$ 211.662 bilhões, o Município com 4,20%, que representaria um montante de R\$ 41.580 bilhões, e o Governo Fderal com o restante, R\$ 736.758 bilhões.

2.10.1 Índices do valor adicionado setorial – IVA-ST

O Índice de Valor Adicionado Setorial – IVA-ST foi criado pelo governo do Estado

de São Paulo para alguns segmentos sujeitos à substituição tributária para frente. Diversos produtos no Estado de São Paulo estão sujeitos a essa substituição, que está sujeita à retenção antecipada do ICMS, no momento em que sai da indústria ou na entrada no território paulista.

Esse IVA foi criado pelo Governo do Estado de São Paulo para a retenção do ICMS na saída das mercadorias da indústria sujeita a substituição tributária para frente e para as indústrias de São Paulo não ficar em desvantagem em relação aos demais Estados também aplica na aquisição de mercadoria de outros Estados.

Segundo Rosa (2008, p. 60), o IVA ajustado é quando uma indústria paulista vende para comerciante paulista, aplicando o IVA-ST previsto na Legislação em cima do seu preço, em que está embutido um valor de ICMS pela alíquota interna.

A tabela 23 evidencia o cálculo do ICMS antecipado nas aquisições interestaduais de empresas do Regime Período de Apuração – RPA e do Simples Nacional – SN de desodorante.

Tabela 23 – Cálculo do ICMS antecipado nas aquisições interestadual

Descrição	Valor
Valor da Nota Fiscal	R\$ 10.000,00
IVA ajustado 49,04%	R\$ <u>4.904,00</u>
Valor do preço do varejo	R\$ 14.904,00
Alíquota interna (18%)	R\$ 2.682,72
(-) ICMS do remetente (12%)	R\$ <u>1.200,00</u>
ICMS antecipado (GARE)	R\$ 1.482,72

Fonte: Rosa (2008, p. 62)

Esse valor de R\$ 1.482,72 deve ser recolhido pelo comerciante paulista, seja ele do RPA ou do SN, em uma GARE no código 063-2, para cada nota fiscal e a data da mercadoria no ingresso da mercadoria no território paulista.

Ocorrendo vendas interestaduais e ambos os Estados tiverem o convênio da substituição tributária para frente no CONFAZ, o comerciante que adquirir a mercadoria desses Estados conveniados não precisa fazer essa antecipação.

2.10.2 Índice do Valor Acrescido - IVA

Para as empresas que estão sujeitas à substituição tributária concomitante e substituição tributária para trás, para elas apropriarem os créditos acumulados de ICMS precisam apresentar para o fisco do Estado de São Paulo o Índice do Valor Acrescido – IVA maior que ou igual apurado pelo Estado.

A empresa apura seu índice utilizando a equação (Vendas – Compras) / Compras estabelecida no § 6º do artigo 72 do RICMS/2000, o resultado sendo maior ou igual à mediana estabelecido, aplica-se o IVA da empresa, caso contrário aplica-se o IVA estabelecida na Comunicação CAT de 09 de abril de 2004.

A tabela 24 evidencia como encontrar um IVA de uma indústria gráfica que vendeu internamente diferida R\$ 100.000,00 e comprou e consumiu os insumos no valor de R\$ 70.000,00 na industrialização de embalagens.

Tabela 24 – Apuração do IVA

Vendas	Insumos (Compras)	Diferença	IVA empresa	IVA fisco
100.000,00	70.000,00	30.000,00	0,4286	0,4600

Fonte: Elaborada pelo autor

A tabela acima evidencia o cálculo do IVA conforme o parágrafo 6º do Artigo 71 do RICMS/2000, que é o preço de venda, R\$ 100.000,00, menos as compras, R\$ 70.000,00 igual à diferença de R\$ 30.000,00. Dividindo a diferença de R\$ 30.000,00 pelo valor das compras de R\$ 70.000,00, encontra-se o IVA apurado pela empresa de 0,4286 menor que o IVA da mediana aplicado no setor pelo Estado que é de 0,4600.

Nesse caso, quando a empresa não tem o IVA superior ao da Secretaria, ela não consegue transformar o ICMS credor em crédito acumulado sem uma autorização da DEAT.

Percebe-se que, no Estado de São Paulo, existem três tipos de IVA: um apurado pela empresa para fins de crédito acumulado; o segundo estabelecido pelo o Estado também para esse fim e o mais novo utilizado na substituição para frente para estabelecer o IVA ajustado na antecipação do imposto.

2.11 Síntese do capítulo

A gestão tributária é uma das principais ferramentas para administrar e gerenciar os tributos agregados ao produto manufaturado da indústria nas etapas produtivas, reduzindo o custo variável por meio dos créditos de ICMS, PIS, COFINS e IPI.

O ICMS é a principal fonte de arrecadação dos Estados no Brasil e um imposto não-cumulativo com a manutenção do crédito em cada etapa produtiva, independentemente da unidade federativa. É também a principal discórdia entre os Estados no Brasil, devido aos incentivos fiscais oferecidos para as indústrias instalarem suas unidades em seus Estados.

Com a aprovação da reforma tributária todos esses conflitos e regras de cada Estado acabariam com o sistema de arrecadação unificado pelo Governo Federal.

Atualmente, os Estados das Regiões Centro-oeste e Norte oferecem às indústrias redução na base de cálculo e desconto no pagamento do imposto, para instalarem seus parques industriais com o objetivo de gerar emprego.

O Governo do Estado de São Paulo visando aumentar a arrecadação atribuiu a substituição tributária para frente, para trás e concomitante, principais mecanismo de controle de arrecadação do ICMS.

Nas indústrias gráficas e diversos segmentos no Estado de São Paulo, todas suas vendas, internamente, estão abrangidas pelo diferimento de ICMS, conhecido como substituição tributária para trás, em que o adquirente, nesse Estado, fica responsável pelo recolhimento do tributo.

Pesquisas e estudos têm sido desenvolvidos nos últimos anos sobre a substituição tributária, mas não se chegou a um estudo sobre o efeito dessa substituição em um segmento ou setor. Nesse estudo, a substituição tributária para frente antecede o recolhimento do imposto; a substituição tributária concomitante, em alguns momentos antecede pela transportadora o recolhimento, quando ocorre conhecimento para contribuintes fora do Estado e, em outros casos, posterga o recolhimento quando emite o conhecimento para o contribuinte no Estado de São Paulo para contratantes do RPA, e a substituição tributária para trás posterga o recolhimento do setor gráfico.

Essa substituição não veda o crédito do ICMS nas entradas dos insumos e ainda permite que esse crédito seja transformado em crédito acumulado de ICMS. A indústria gráfica utiliza esse crédito para efetuar o pagamento dos fornecedores de matéria-prima, material de embalagem, material intermediário e energia elétrica com créditos, sem precisar utilizar o desembolso financeiro para repor parte do estoque.

O IVA praticado na Europa e alguns Países, conhecido como imposto do valor agregado é diferente do que está sendo praticado pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo que é o Imposto do Valor Adicionado ou Acrescido.

O crédito acumulado de ICMS é resultante da manutenção dos créditos dos insumos nas entradas menos a inexistência do débito do ICMS na saída por um diferimento, isenção, redução na base de cálculo e suspensão. Em relação ao crédito acumulado, se o governo homologá-lo rapidamente e se o fornecedor aceitá-lo como pagamento da aquisição de

insumos e maquinário, ele pode contribuir à empresa no seu crescimento e competitividade.

3 A PESQUISA

3.1 Metodologia da pesquisa

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

Foi elaborada uma carta de apresentação no (Apêndice A), com o objetivo de apresentar o mestrando e evidenciar a importância da resposta dos pesquisados para dar suporte à pesquisa, na qual informa a confidencialidade preservando a identidade dos colaboradores.

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 mediante 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.

Para isso, foi elaborado um questionário (Apêndice B) composto por um conjunto de perguntas ao entrevistado, da empresa pesquisada, abrangendo todos os pontos positivos e negativos da substituição tributária para trás e crédito acumulado do ICMS e, ao final, aplicada uma escala tipo Likert.

Essa escala foi construída por Rensis Likert em 1932 e é composta por um conjunto de assertivas, em que os respondentes são solicitados a escolher um grau de concordância em uma escala de 5 itens, desde **discordo plenamente** até **concordo plenamente**. (grifo nosso)

Para compor o instrumento de pesquisa (Apêndice B), primeiramente, elabora-se a revisão bibliográfica dos principais periódicos da área, livros, dissertações, jornais, teses e também uma pesquisa documental em Leis, Portarias, Decretos, visando a levantar todas as informações relevantes à pesquisa sobre a substituição tributária para trás e qual seu efeito nas indústrias gráficas do Estado de São Paulo.

A seguir, foi descrito o processo de validação do instrumento de pesquisa, a escolha da amostra pesquisada, o pré-teste, suas solicitações de alterações do instrumento da pesquisa,

a população, e as metodologias de coleta de dados, metodologia de análise de dados, análise descritiva, análise fatorial, tomada de decisão, análise de dados e comparações.

3.2 Instrumento de pesquisa

Como foi relatado anteriormente, o instrumento é composto por um conjunto de assertivas, em que os respondentes são solicitados a concordarem ou discordarem das afirmações, segundo uma hierarquia que possibilita explicitar uma opinião desde uma concordância forte até a discordância forte da afirmação.

Em cada escolha, é atribuída uma pontuação que varia de 1 a 5, para que se possa tratá-las de forma quantitativa, de acordo com o método estatístico da análise fatorial. Dessa forma, foi atribuído um valor para cada atitude: 1 (um) = discordo plenamente; 2 (dois) = discordo; 3 (três) = indiferente; 4 (quatro) = concordo; 5 (cinco) = concordo plenamente.

3.3 Pré-teste

O pré-teste é uma revisão do instrumento da pesquisa, para ser testado antes da sua aplicação definitiva. Na visão de Babbie (2003, p. 303), “os pré-testes são os testes iniciais de um ou mais aspectos do desenho da pesquisa. Geralmente, isso significa a administração do esboço do questionário a um grupo de sujeitos, mas o conceito do pré-teste é mais amplamente aplicável”.

O objetivo do pré-teste é identificar possíveis falhas no instrumento de pesquisa, que podem prejudicar a análise do questionário ou até mesmo induzir o respondente a outro caminho.

Para a validação semântica das questões, o questionário do pré-teste foi enviado a 3 contadores e 2 administradores, dos quais 2 são familiarizados com pesquisa acadêmica e 3 com experiência administrativas, de forma a verificar o que eles entendem por cada assertiva e buscar sugestões para melhorar o instrumento. O questionário foi enviado para verificar se:

- a) as perguntas estão claras;
- b) as perguntas fazem sentido ao assunto;

- c) as perguntas omitem as respostas;
- d) algumas das alternativas têm múltiplas respostas;
- e) as opções das respostas nas perguntas são fechadas;
- f) o questionário está bom;
- g) o número de assertivas está adequado ao respondente.

Dois questionários foram enviados por email a dois contadores e os outros três entregues em mãos. Dos dois contadores da área, somente um respondeu, após cinco dias de envio, que o questionário estava adequado ao assunto, e o outro após quinze dias, não tinha conseguido analisar.

Dos três administradores, um aprovou o questionário; o outro, mais crítico, sugeriu que fossem alteradas duas perguntas, e o terceiro solicitou que duas assertivas fossem substituídas por outras sugeridas. Na avaliação do pré-teste, o instrumento de pesquisa foi considerado adequado por dois respondentes, e os outros dois entenderam que era necessária uma mudança nas assertivas.

3.4 Alterações no instrumento de pesquisa

O instrumento de pesquisa, após ter sido validado, apresentou algumas falhas relatadas pelos respondentes. Assim, o instrumento foi alterado e as falhas apontadas foram:

- a) falta de clareza em uma assertiva;
- b) duplo sentido em pergunta;
- c) assertiva fora do assunto pesquisado;
- d) substituição de assertivas por outras de maior relevância do assunto;
- e) acréscimo de duas novas perguntas sobre o assunto.

O instrumento de pesquisa, após ser reformulado, teve as falhas encontradas pelos respondentes excluídas, e algumas assertivas foram alteradas e outras inclusas, de acordo com o assunto pesquisado. Ao término do instrumento da pesquisa, há uma opção do respondente se era de seu interesse receber o resultado da pesquisa, em que foi elaborada a análise acadêmica do questionário. O questionário encontra-se no Apêndice-B.

3.5 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.

O gráfico 3 evidencia que, na região Sudeste, há uma concentração de mais de 50% das indústrias gráficas no Brasil. O Estado de Minas Gerais tem 626 das indústrias gráficas, o Estado de São Paulo 368, o do Rio de Janeiro 184, o do Paraná 110 e 996 estão divididas em outros Estados não mencionados nesse gráfico:

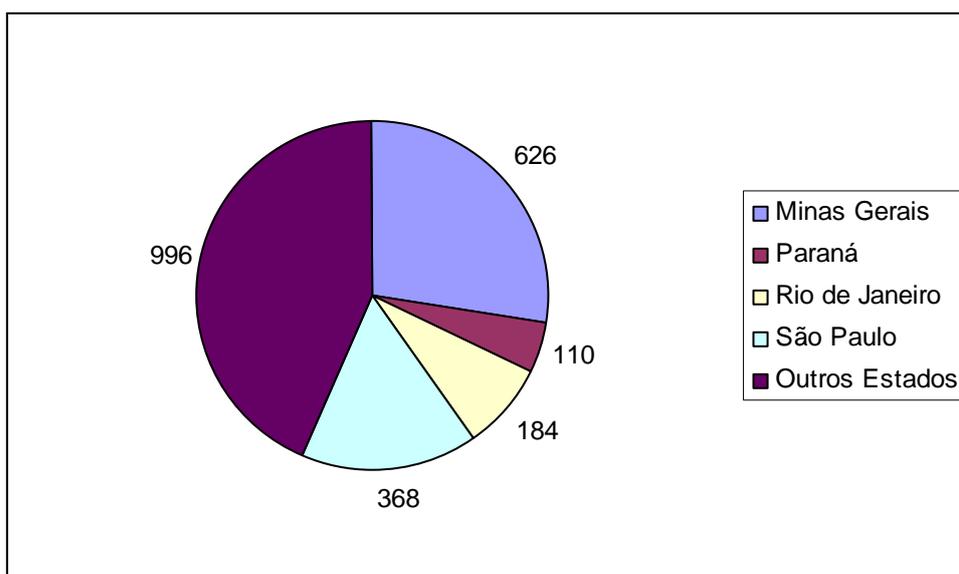


Gráfico 3 – Concentração das Indústrias Gráficas no Brasil

Fonte: (ABIGRAF, 2007), adaptado pelo autor

As indústrias gráficas estão crescendo anualmente pelo motivo de o papel ser um produto biodegradável, e a globalização, preocupada com o meio ambiente, está cada vez mais descartando produtos que comprometem a camada de ozônio. Conforme aumenta a extração e o consumo de pinus e eucaliptos pelos cultivadores, aumentam também as novas áreas de plantação, contribuindo para o crescimento da área verde.

De acordo com uma pesquisa da BRACELPA, citada pelo 11º Anuário Brasileiro da indústria gráfica (ABIGRAF, 2007), o brasileiro consome, em média, 40 quilos de papel por

ano, diante da média mundial de 56,3 quilos. Sendo assim, ainda é possível a obtenção de um crescimento de 41% no mercado interno.

O Brasil é um país tropical e com um clima favorável às atividades florestais de pinus e eucalipto, que são matérias-primas da fabricação da pasta de celulose. Por ser um país de clima tropical, como já mencionado, o crescimento dessa matéria-prima é rápido, assim, é muito provável que os investimentos a longo prazo programados pelas empresas consolidem sua posição no mercado internacional.

Ainda conforme a pesquisa BRACELPA, citada pelo 11º Anuário Brasileiro da indústria gráfica (ABIGRAF, 2007), o potencial do setor foi confirmado pela produção de 11 milhões de toneladas de celulose e de 8,8 milhões de toneladas de papel realizada em 2006. Os investimentos de US\$ 14,4 bilhões estão em curso e elevarão a produção de celulose para 14,5 milhões de toneladas e a de papel para 11,5 milhões de toneladas, até 2012.

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).

Alem disso, neste Estado, estão instaladas as maiores empresas gráficas do Brasil, como:

- a) Tilibra, na industrialização de livros, agendas e cadernos;
- b) Brasilgráfica, na produção de rótulos, bulas, displays promocionais, cartuchos e embalagens de papel cartão;
- c) Gráfica Gonçalves, na produção de rótulos, cartuchos e embalagens de papel-cartão;
- d) Cartonagem Jauense, na produção de embalagens de papel-cartão, cartuchos, displays promocionais e quebra-cabeças, e
- e) Jofer Embalagens, na produção de embalagens de papel-cartão, rótulos e displays promocionais.

Na segunda etapa da pesquisa, foi elaborada uma listagem com as 368 indústrias gráficas do Estado de São Paulo (Anexo D), extraídas do 11º Anuário Brasileiro da indústria

gráfica (ABIGRAF, 2007), o que facilitou o trabalho do pesquisador na seleção das empresas relacionadas à pesquisa.

Na terceira etapa, as indústrias foram separadas por segmentação e por sua principal industrialização:

- a) embalagens, bulas, etiquetas e rótulos – o principal produto produzido é a embalagem, mas também são produzidos bulas, etiquetas, livros, revistas, pôsteres, jornais e outros;
- b) etiquetas, rótulos e adesivos – o principal produto produzido por essas empresas é a etiqueta, mas também são produzidos livros, revistas, pôsteres, jornais e outros;
- c) editorial – a principal industrialização dessas indústrias é de livros, revistas, jornais, periódicos, mas também de embalagens, etiquetas, rótulos, pôsteres e bulas;
- d) pôsteres e notas fiscais – consideradas as prestadoras de serviços que imprimem pôsteres, notas fiscais, cartões de visitas, cartazes, catálogos, encartes e também produzem embalagem e etiquetas;
- e) acabamentos – fazer o acabamento para outras indústrias de embalagem, ou seja, a colagem ou montagem da caixa;
- f) cartões e convites - confecção de cartões de visitas e convites.

O gráfico abaixo evidencia as 368 das indústrias gráficas do Estado de São Paulo, separadas por segmentação: 66 indústrias de embalagem, 72 indústrias de etiquetas, 117 editoras, 108 prestadoras de serviços de emissão de notas fiscais e 5 de acabamento:

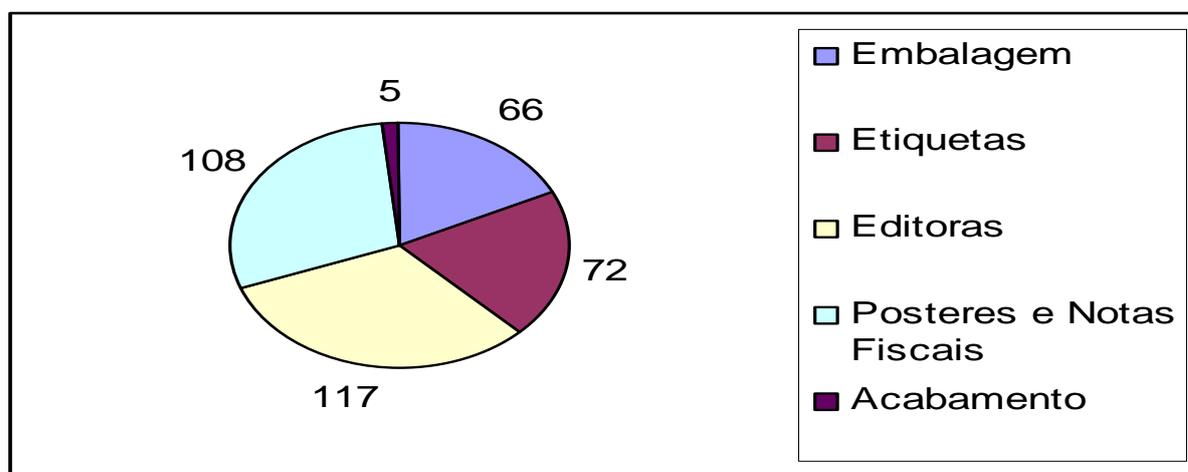


Gráfico 04 – Indústrias gráficas por segmentação

Fonte: Elaborado pelo autor

Assim, excluem-se da listagem 108 empresas de prestação de serviço gráfico e,

nessas empresas, a tributação é o ISSQN nesses segmentos: acabamentos, cartões e convites, clichéria e linotipo, pôsteres e notas fiscais.

Na quarta etapa, 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. Não obtendo a quantidade de respondentes necessária para a conclusão da pesquisa, foi enviado também às 117 editorias, cujas atividades são mistas tanto na elaboração de livros quanto na industrialização de embalagens. Para cada empresa, foi identificada uma pessoa para responder o questionário, sendo indicado como principal respondente de preferência o contador e, na sua ausência, o diretor administrativo.

3.6 Metodologia de coleta de dados

A coleta de dados foi realizada no período de agosto a outubro de 2008 nas empresas listadas. Juntamente com o questionário, enviou-se uma carta de apresentação da pesquisa (Apêndice A), cujo propósito é explicar os objetivos da pesquisa e apresentação do mestrando. Inicialmente, efetuou-se um contato telefônico, convidando-o a responder à pesquisa. Em seguida, o instrumento foi enviado e devolvido por email.

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.

Foi encerrada a pesquisa na qual foi descartada a hipótese de enviar esses questionários pelo correio.

3.7 Metodologia de análise dos dados

Para a busca das respostas apropriadas ao problema de pesquisa, a análise dos dados foi dividida em 3 partes. A primeira consiste em uma análise descritiva de forma a caracterizar a amostra pesquisada. Em seguida, a análise fatorial, a fim de identificar a estrutura das relações entre as assertivas da escala Likert. Ao final, verificou-se a existência de diferenças entre as percepções dos sujeitos acerca da eficácia do diferimento nas indústrias gráficas.

Para isso, os sujeitos foram divididos em 2 grupos: os que conseguiram melhorar sua rentabilidade e crescimento com o advento do diferimento e os que pioraram a situação em sua rentabilidade e competitividade, por algum fator do governo na homologação dos créditos ou do próprio fornecedor no recebimento dos créditos acumulados. Em seguida, eles foram novamente divididos em dois grupos: os que trabalham com gestão tributária e os que não trabalham com a gestão tributária.

3.7.1 Análise descritiva

A análise descritiva mostra o perfil da amostra pesquisada quanto às características do entrevistado, da empresa, o fato de estar ou não abrangida pelo diferimento evidenciando a gestão tributária e as características do crédito acumulado do ICMS. Por outro lado, foram feitas tabelas de frequência para as variáveis mensuradas ao nível nominal (categóricas), e a média e o desvio-padrão para as variáveis intervalares.

3.7.2 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 que têm a mesma relevância ante o 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 (grifo nosso).

Dessa forma, os dados foram 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, por meio do *software* SPSS® (*Statistical Packet for Social Sciences*) (SPSS, 1999).

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

3.7.2.1 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; 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, J. C. R.; 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; GAGEIRO, 2000), pois indica que as correlações entre pares de variáveis não podem ser explicadas por outras variáveis (MALHOTRA, 2007).

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

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

3.7.2.2 Análise dos dados

Uma vez confirmadas as 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; 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 essa é uma pesquisa exploratória, será utilizado o corte em 0,5, de modo a explorar as variáveis de cada fator.

A seguir, ficaram-se os valores das variâncias obtidas na análise fatorial, visando a verificar se os fatores encontrados explicam a maior parte das variáveis, isto é, mais de 50% da variância total.

Por outro lado, para avaliar o ajuste do modelo proposto, deve-se analisar os resíduos. Caso as correlações entre as variáveis calculadas a partir do modelo fatorial sejam pouco diferentes das correlações originais (calculadas a partir dos dados brutos), pode-se afirmar que o modelo tem um bom ajuste; caso contrário, o modelo será pobre, e a hipótese deve ser alterada.

À diferença entre as correlações originais e as reproduzidas pelo modelo dá-se o nome de correlações residuais. Essas correlações são ditas significativas ou não redundantes, caso seu valor supere 0,05. Caso haja mais de 50% de correlações residuais significativas, pode-se afirmar que o modelo não tem um bom ajuste.

Para determinar a confiabilidade interna dos dados obtidos, usou-se um método de verificação da consistência interna, denominado coeficiente Alfa de Cronbach, reconhecido como o mais popular e mais usado por pesquisadores da área (PASQUALI, 2003).

O cálculo do coeficiente em questão mostra se a proporção da variabilidade nas respostas resulta de diferenças dos inquiridos ou de algum tipo de inconsistência do questionário, o que pode levar a diferentes interpretações por parte dos sujeitos da pesquisa, provocando vieses significativos nos dados obtidos. Segundo Hair Jr. et al (2005) e Cronbach (1996), valores entre 0,600 a 0,800 são considerados bons para uma pesquisa exploratória, mostrando que os dados são confiáveis e o instrumento tem boa qualidade para interpretação.

Nessa etapa, objetivou-se descobrir quais variáveis que, se removidas, aumentam a consistência interna do instrumento. Para isso, calculou-se o Alfa de Cronbach, ao eliminar

uma a uma as variáveis. Mais especificamente, eliminar a variável um e recalcular o alfa, em seguida eliminou-se a variável 2 (colocada a variável 1, novamente na tabela) e, novamente, calculado o alfa e assim por diante.

Dessa forma, foi verificada a necessidade de eliminar uma assertiva ou reestruturá-la, para a validação do instrumento. Segundo Pasquali (2003), “são utilizadas duas técnicas como demonstração da adequação da representação do constructo pelo teste: a análise fatorial e a análise da consistência interna”.

Ao final, elaborou-se a interpretação dos fatores, ou seja, buscou-se uma caracterização de cada fator por uma propriedade que represente a síntese do agrupamento estatístico.

3.7.3 Comparação das percepções

Para que fosse possível identificar perfis de respondentes com concepções distintas acerca do papel da gestão tributária no diferimento, realizou-se uma análise comparativa entre os grupos das questões categóricas 2, 4, 5, 8 e 9 com suas respostas nos fatores. Para isso, inicialmente foi verificado se os escores de regressão têm distribuição normal, por meio do teste de Shapiro-Wilks.

Para os fatores com distribuição normal será utilizada a ANOVA, no caso de mais de 3 grupos, e o teste t, no caso de apenas 2 grupos. Para os fatores com distribuição não normal, foi utilizado o teste de Kruskal-Wallis (3 ou mais grupos) ou teste de Mann-Whitney (2 grupos) (Levin; Fox, 2004). Caso a significância dos testes seja maior do que 0,05, pode-se concluir que os grupos têm a mesma opinião no fator analisado (LEVIN; FOX, 2004; SIEGEL 1981).

Além disso, se a frequência de algum dos grupos das questões 2, 4, 5, 8 e 9 for muita baixa para fazer a comparação, novas categorias de agrupamento serão criadas.

3.8 Síntese do capítulo

Esta pesquisa de campo foi realizada mediante de um questionário, cuja finalidade é validar a semântica teórica. Para responder ao questionário de pesquisa, foram selecionadas as

indústrias gráficas abrangidas pelo diferimento previsto no artigo 400-B do RICMS/2000 (SÃO PAULO, 2000) do Estado de São Paulo, o qual é uma espécie de substituição tributária para trás do ICMS. Para cada empresa, o questionário foi dirigido ao contador, sócio, *controller*, administrador e outros que o receberam e responderam por meio de email, alguns receberam um telefonema convidando-os a responder à pesquisa por telefone.

Foi utilizado o método de análise descritivo dos respondentes e os dados foram reunidos e tabulados em tabelas no Excel. Depois da tabulação, foi transferido para o SPSS para análise dos dados e utilizados o método de análise fatorial, após rotacionada, foram encontrados quatro fatores: satisfação; benefícios; o papel do governo e facilidades e após foi comparado às percepções entre os perfis e fatores.

4 ANÁLISE E RESULTADOS DOS DADOS DA PESQUISA

Foram enviados através de email 138 questionários para as empresas, sendo que foram respondidos 65 questionários na qual foi utilizada para composição da amostra da pesquisa 40 respostas das empresas.

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

Após coletados os dados da pesquisa, efetuou-se uma tabulação dos dados de forma de agrupá-los.

Esses dados da amostra, torna-se necessário valida-los com a população analisada, de forma a transformar os dados obtidos em o assunto da pesquisado, além de avaliar a sua significância estatística.

Após a tabulação dos dados, foram apresentados os resultados, divididos em três etapas.

A primeira consistiu em uma análise descritiva, de forma a caracterizar a amostra pesquisada.

Em seguida, procedeu-se à análise fatorial, a fim de identificar a estrutura das relações entre as assertivas da escala *Likert*.

Ao final, verificou-se se há diferenças entre as percepções dos sujeitos acerca do papel da gestão tributária em relação ao assunto. Por isso, foi realizada uma análise comparativa entre os grupos das questões categóricas 2, 4, 5, 8 e 9 com suas respostas nos fatores.

4.1 Análise descritiva: caracterização da amostra

O instrumento da pesquisa foi elaborado em duas etapas. A primeira etapa tratou de observar o perfil geral da empresa pesquisada e de seus respondentes, e a segunda caracterizando o objeto da pesquisa.

As características gerais das empresas e dos respondentes foram analisadas por meio das questões 01 a 09.

Inicialmente, buscou-se a distribuição dos sujeitos respondentes por função. O público alvo dessa pesquisa foram: contadores, controllers, administradores, sócios e outros

relacionados ao objeto da pesquisa apresentada na tabela 25 abaixo.

Tabela 25 – Função dos respondentes

Função	Porcentagem	Frequência
Contador	20%	8
Controller	5%	2
Administrador	13%	5
Sócio	39%	16
Outras funções	23%	9
Total	100%	40

Fonte: Elaborada pelo autor.

O gráfico 5, a seguir, evidencia em porcentagem os respondentes.

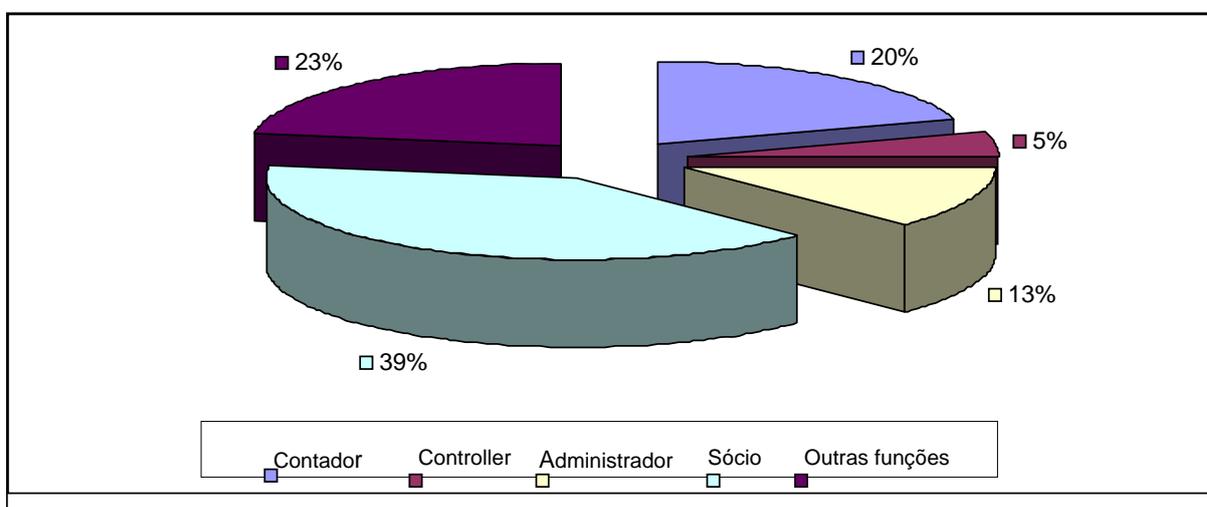


Gráfico 5 – Função dos respondentes

Fonte: Elaborado pelo autor.

De acordo com gráfico 5, a amostra revelou que 39% dos respondentes são sócios das empresas, 20% contadores, 13% administradores, 5% controllers e 23% divididos em assistentes e auxiliares contábeis, denominados outras funções. Todos os respondentes estão ligados diretamente ao objeto da pesquisa.

Alguns empresários reclamaram do diferimento do ICMS durante a pesquisa, alegando que o diferimento atribuído pelo governo somente prejudicou suas empresas, ocasionando a perda do capital de giro. Justamente por esse motivo apresentaram maior interesse no desenvolvimento e resultado da pesquisa.

A distribuição dos respondentes apresentada nas funções possibilita analisar e comparar por grupo de respondentes, quais determinam se o diferimento na indústria tornou-as mais competitivas, reduzindo o preço, gerando mais empregos e diminuindo o capital de terceiros.

Outra informação importante para a pesquisa foi conhecer o regime de tributação da empresa. Somente as empresas optantes do lucro presumido, real e arbitrado são do regime periódico de apuração do ICMS, e as do Simples Nacional são pelo regime unificado de apuração de imposto, no qual não há diferimento em seus produtos conforme artigo 400-B do RICMS/2000 (SÃO PAULO, 2000). Nesse sentido, segue a tabela 26 abaixo:

Tabela 26 – Tipo de tributação

Lucro	Porcentagem	Frequência
Lucro Presumido	32%	13
Lucro Real	65%	26
Não respondido	3%	1
Total	100%	40

Fonte: Elaborada pelo autor.

Informações do gráfico 6 foram extraídas da tabela 26 e utilizada para compor a análise das opções entre os dois tributantes.

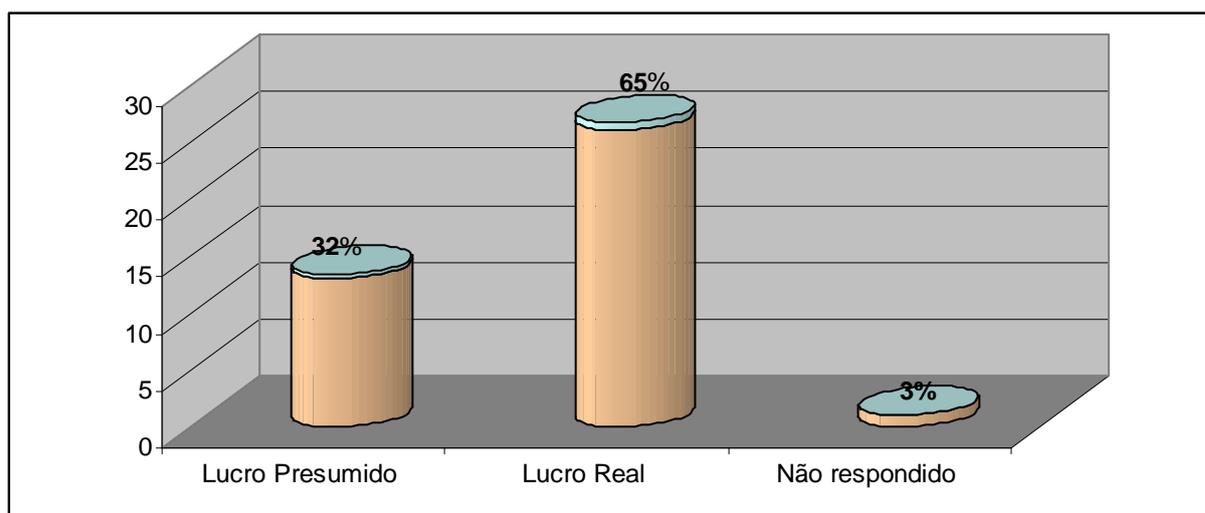


Gráfico 6 – Tipo de tributação dos respondentes

Fonte: Elaborado pelo autor.

Do total da pesquisa, 65% empresas aplicam a tributação pelo Lucro Real utilizando para fins de apuração do PIS e COFINS o sistema não cumulativo e 35% pelo Lucro Presumido do sistema cumulativo de imposto. Somente 3% não souberam opinar qual a tributação. Ambas tributações estão no regime de periódico de apuração do ICMS, objetivo da pesquisa.

Foi revelada na pesquisa que a empresa por ser optante do lucro presumido não levantava o inventário físico mensal, somente anual o qual dificultou no início do diferimento a transformação dos créditos acumulados de ICMS.

A tabela 27 evidencia o porte das empresas, na qual é muito importante para análise e comparações do objeto da pesquisa.

Tabela 27 – Porte da empresa

Porte	Porcentagem	Frequência
Grande porte	5%	2
Médio porte	95%	38
Total	100%	40

Fonte: Elaborada pelo autor.

O gráfico 7, a seguir, evidencia essa distribuição.

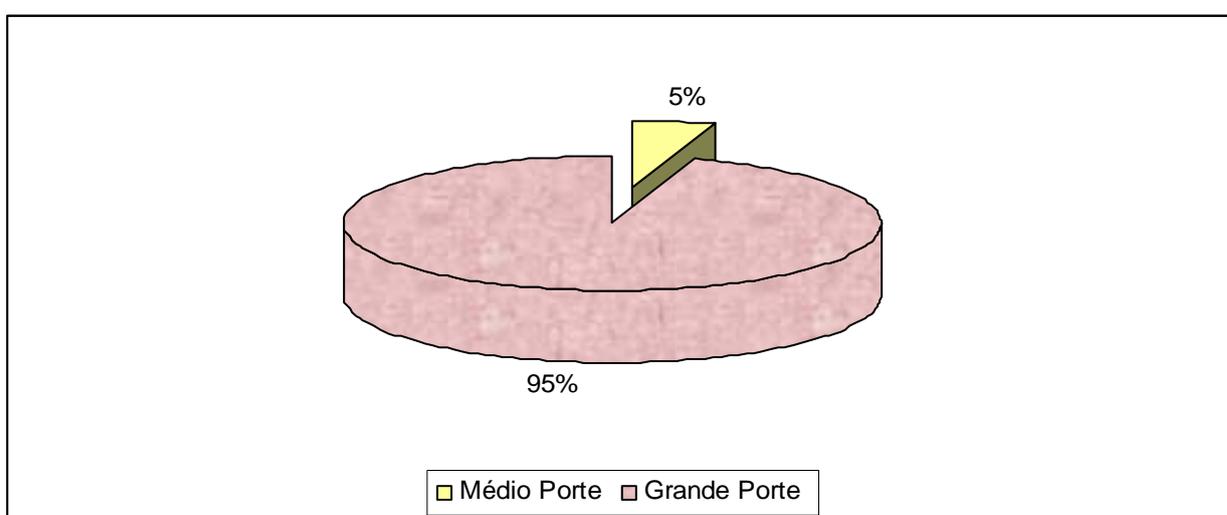


Gráfico 7 – Tipo de porte das empresas respondentes

Fonte: Elaborado pelo autor.

Pelo gráfico 7 identifica-se que 95% das empresas respondentes são de médio porte e apenas 5% são de grande porte, ou seja, 38 empresas são de porte médio e somente 2 de grande porte, conforme demonstrada na tabela 27.

As ditribuições do tempo em que a empresa está no mercado é fundamental para essa pesquisa para fazer comparações acerca daquelas cujo tempo é menor, conforme evidencia a tabela 28.

Tabela 28 – Tempo em que a empresa está no mercado

Tempo	Porcentagem	Frequência
Até 05 anos	2%	1
De 6 a 10 anos	20%	8
De 11 a 15 anos	15%	6
De 16 a 20 anos	13%	5
Acima de 20 anos	50%	20
Total	100%	40

Fonte: Elaborada pelo autor.

Por meio da análise da tabela, percebe-se que das 40 empresas respondentes, 20 têm mais de 20 anos de mercado, 5 de 16 a 20 anos, 8 de 6 a 10 anos, 6 de 11 a 15 anos de mercado e apenas uma menos de 5 anos. O gráfico 8 evidencia o tempo em que a empresa está no mercado.

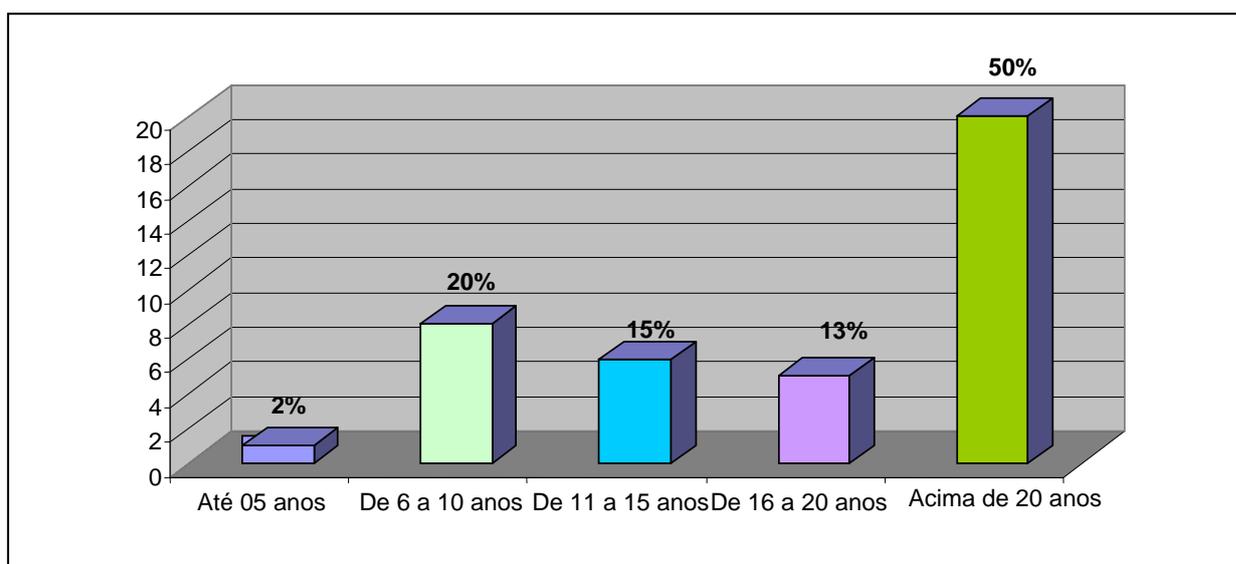


Gráfico 8 – Tempo em que a empresa está no mercado

Fonte: Elaborado pelo autor.

Para uma melhor visualização apresenta-se o gráfico 8 demonstrando a mesma análise percentualmente, em que se observa que, na pesquisa, 50% das empresas estão no mercado mais de 20 anos.

Um dos pesquisados confidenciou que sua empresa está no mercado mais de quarenta anos e a época em que conseguiu crescer foi até em 2001. Depois dessa data diversos fatores contribuíram para o não crescimento, tendo apontado que um dos fatores no início foi a alta do Dólar e Euro na época em que Fernando Henrique Cardoso era presidente do Brasi, ocasião em que a empresa tinha diversos contratos de importação de maquinário e em função disso, quase dobrou o seu endividamento a longo prazo e quando estava quase conseguindo sair desse déficit financeiro, o Estado de São Paulo diferiu o ICMS em suas operações de venda.

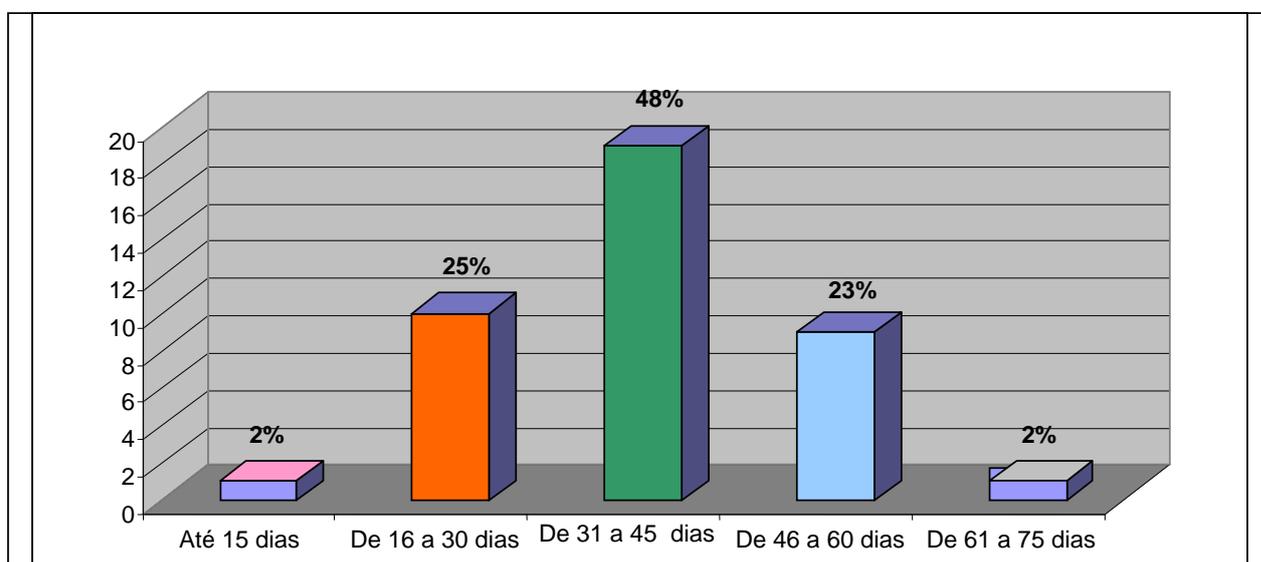
O prazo médio de recebimento das vendas evidenciado na tabela 29 é fundamental analisar e comparar em quanto tempo a empresa estaria recebendo os débitos de ICMS em suas vendas se não estivesse abrangida pelo diferimento.

Tabela 29 – Prazo médio de recebimento das vendas em dias

Prazo	Porcentagem	Frequência
Até 15 dias	2%	1
De 16 a 30 dias	25%	10
De 31 a 45 dias	48%	19
De 46 a 60 dias	23%	9
De 61 a 75 dias	2%	1
Total	100%	40

Fonte: Elaborada pelo autor.

Essa tabela 29 evidencia o prazo médio de recebimentos das vendas praticado nas indústrias gráficas, como pode ser observado também no gráfico 9, a seguir.

**Gráfico 9 – Prazo médio de recebimentos das vendas em dias**

Fonte: Elaborado pelo autor.

Pelos dados acima, a amostra constatou que a maioria das empresas, 48%, apresenta um prazo médio de recebimento de suas vendas entre de 31 a 45 dias. Sendo que 25% entre 16 a 30 dias; 23% entre 46 e 60 dias; 2% entre 61 a 75 dias e 2% tem uma estratégia de receber em até 15 dias suas duplicatas.

A tabela 30 procura evidenciar a quantidade de empresas que estão efetuando o pedido de apropriação do crédito acumulado de ICMS através da Portaria CAT 42/2004. (SÃO PAULO, 2004 b)

Tabela 30 – Empresas detentoras de saldo credor de ICMS

Empresas	Porcentagem	Frequência
Detentoras de saldo credor de ICMS	98%	39
Não detentoras de saldo credor de ICMS	2%	1
Total	100%	40

Fonte: Elaborada pelo autor.

A tabela 30 evidencia que das 40 empresas pesquisadas apenas 1 não mantém saldo credor de ICMS nos finais dos meses.

Uma destas empresas pesquisadas revelou que algumas de suas vendas estão abrangidas pelo o diferimento do artigo 400-B do RICMS/2000, mas que grande parte das outras vendas são tributados com alíquotas de 12% e 7 % de ICMS suficiente para observar os créditos das entradas. Esta empresa vende embalagens não impressas para pequenas empresas com a alíquota de 18% ICMS.

A tabela 31 evidencia quantas empresas da amostra estão abrangidas pelo diferimento do artigo 400-B do RICMS/2000 (SÃO PAULO, 2000).

Tabela 31– Vendas abrangidas pelo diferimento do artigo 400-B

Vendas	Porcentagem	Frequência
Sua venda está abrangida pelo diferimento do artigo 400-B	100%	40
Sua venda não está abrangida pelo o diferimento do artigo 400-B	0%	0
Total	100%	40

Fonte: Elaborada pelo autor.

A tabela evidencia que todas as empresas respondentes estão abrangidas pelo diferimento do ICMS, só basta ocorrer uma venda de embalagem, bula e etiqueta impresso para um cliente dentro do Estado de São Paulo estar no diferimento.

Tabela 32 – Pedidos de apropriação do crédito acumulado nos termos da Portaria CAT 42/2004.

Pedidos	Porcentagem	Frequência
Apropria os créditos pela Portaria CAT/42/2004	45%	18
Não apropria os créditos pela Portaria CAT/42/2004	50%	20
Não respondente	5%	2
Total	100%	40

Fonte: Elaborada pelo autor.

A Portaria CAT 42/2004 (SÃO PAULO, 2004 b) o DCA-IG é um instrumento de apropriação de crédito acumulado de forma eletrônica para o segmento gráfico possibilitando a empresa liberar os créditos com fiscalização posterior para homologação.

A tabela 32 evidencia quantas empresas utilizam o arquivo eletrônico para transformar seus créditos simples em acumulado. É importante lembrar que para que essas empresas consigam gerar esse arquivo há a necessidade de que o software da indústria gráfica tenha sido elaborado pela CALGRAF o qual foi desenvolvido especificamente para o setor, agregado ao sistema integrado de informação que pode ser de uso próprio ou de terceiros.

O gráfico 10 evidencia as respectivas porcentagens dessas empresas.

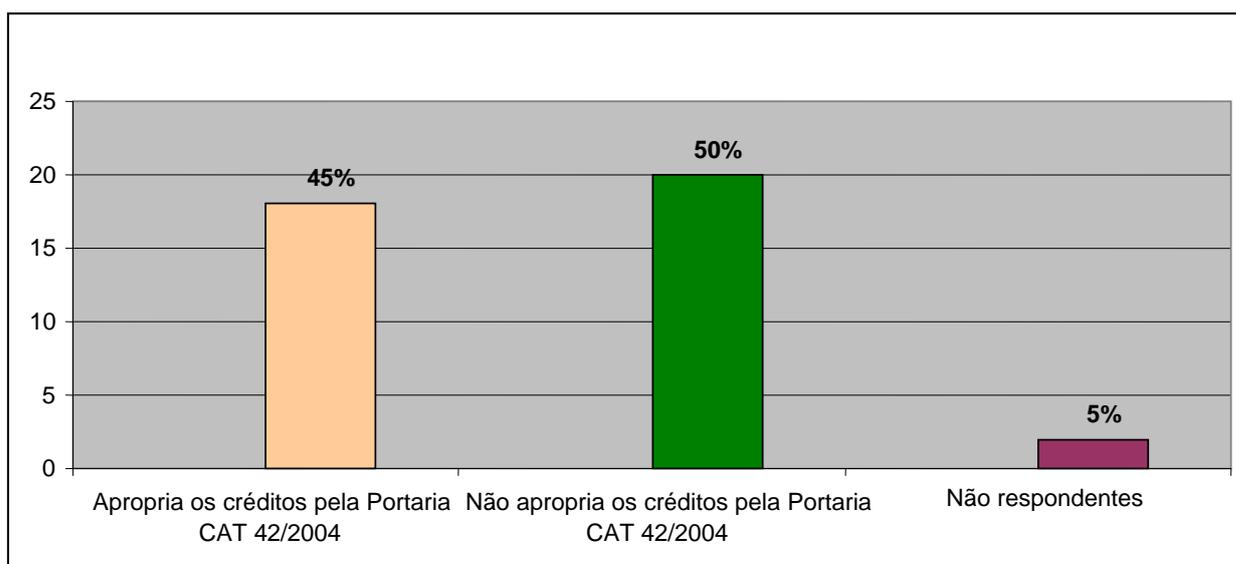


Gráfico 10 - Pedidos de apropriação do crédito acumulado nos termos da Portaria CAT/42/2004.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Observa-se pelo gráfico que, 50% das empresas não efetuam pedidos de apropriação do crédito acumulado de ICMS por meio da Portaria CAT 42/2004 o DCA-IG (SÃO PAULO, 2004 b)

O artigo da 1º da Portaria CAT 42/2004 define como deve ser apropriado o crédito acumulado da indústria gráfica.

Artigo 1º - O crédito acumulado gerado em decorrência das operações previstas no artigo 400-B do Regulamento do ICMS poderá ser apropriado mediante autorização do Delegado Regional Tributário, até o limite de 80.000 UFESPs, relativo ao próprio período, desde que o contribuinte apresente, juntamente com do Demonstrativo de Crédito Acumulado e demais documentos e informações previstos no artigo 3º da Portaria CAT 53, de 12 de agosto de 1996, o arquivo magnético elaborado de acordo com os leiautes anexos a esta portaria (SÃO PAULO, 2004 b).

Para que a empresa possa protocolar o DCA-IG, há necessidade de ter um *software* que contemple todas as informações do negócio da empresa integrado como os citados no quadro 5, os “principais ERPs usados no Brasil.” Para se implantar um desses sistemas, segundo declaração de um dos respondentes a empresa precisaria desembolsar em torno de R\$

1.000.000,00 (Um milhão de reais) e muitas não têm condições de investir em sistema de ERP, no qual fica quase no preço de uma máquina de corte e vinco que atualmente custa por volta de R\$ 1.700.000,00. Talvez essa seja uma justificativa para os 45% das empresas não estarem apropriando os créditos acumulados por meio da Portaria CAT 42/2004 (SÃO PAULO, 2004 b).

A composição do tempo que o Estado demora para homologar os créditos de ICMS é evidenciado na tabela 33 e essa informação é fundamental para analisar e comparar em relação ao se requerer apropriação da Portaria CAT 42/2004 (SÃO PAULO, 2004 b) e o prazo de recebimento do crédito.

Tabela 33 – Tempo que o Estado demora para homologar os crédito de ICMS

Tempo	Porcentagem	Frequência
Até 6 meses	63%	25
De 7 a 12 meses	20%	8
De 13 a 18 meses	13%	5
Não respondeu	4%	2
Total	100%	40

Fonte: Elaborada pelo autor.

Nesse gráfico 11, a seguir, evidencia-se a proporcionalidade da demora na homologação dos créditos.

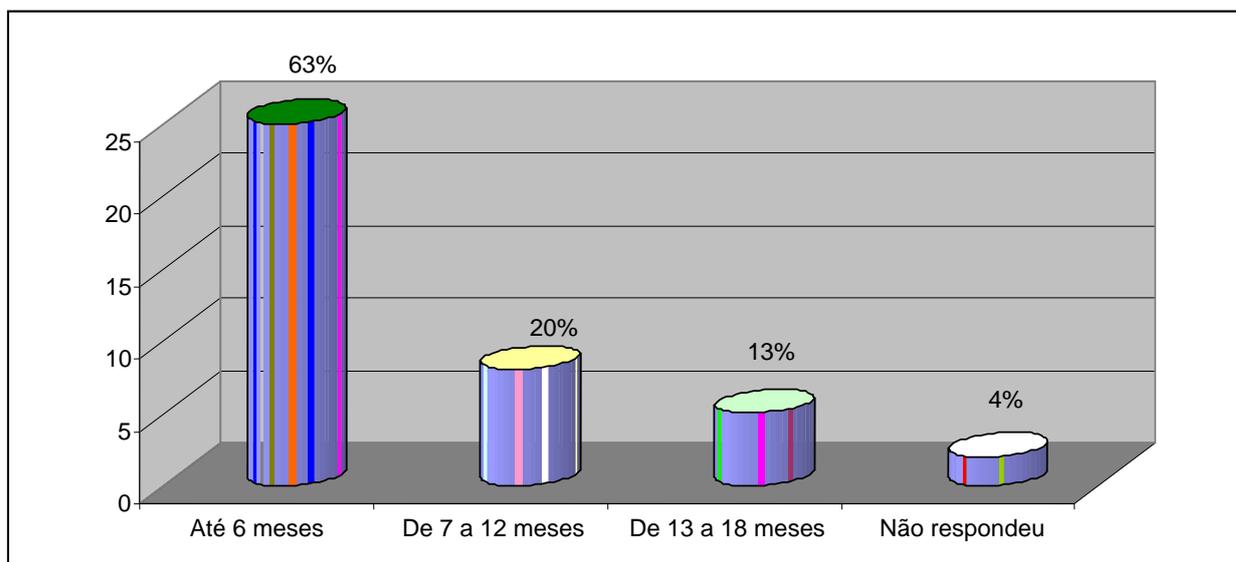


Gráfico 11 – Tempo que o Estado demora para homologar os crédito de ICMS

Fonte: Elaborado pelo autor.

O gráfico demonstra que 63% das empresas conseguem transformar seus créditos de ICMS em crédito acumulado em menos de 6 meses e apenas 20% entre 6 e 12 meses, em 13%, a homologação dos créditos fica entre 13 e 18 meses e 4% não responderam

Atualmente, as indústrias gráficas vendem suas embalagens, rótulos, bulas e etiquetas impressas com ICMS diferido pelo artigo 400-B do RICMS/2000.

Diante do diferimento, as empresas têm que fazer o pedido de apropriação dos créditos acumulados na Secretaria da Fazenda, que pode ser por meio da Portaria CAT 42/2004 ou utilizando as planilhas de custos com o DCA. Neste caso o Posto Fiscal pode homologar no ato do protocolo ou posterior a fiscalização

Diante dessa mudança, alguns respondentes indicaram que não tinham como protocolar o DCA de ICMS no prazo por falta de informações e com isso protocolaram fora do prazo e por esse motivo a homologação demora mais de 18 meses após o protocolo pela DEAT.

Outro fator que retarda a homologação, é pelo motivo de algumas empresas não terem as informações precisas para atender as exigências fiscais tais como contabilidade, livro de apuração de ICMS e o custo de cada produto vendido. As empresa médias sofrem mais para atender essas exigencias fiscais básicas por não terem contabilidade interna e custo dos seus produtos individualizados para apresentar para a Autoridade Fiscal.

Alguns respondentes evidenciaram que se não protocolar o DCA até o dia 15 do mês subsequente, a homologação pode demorar, em média até 24 meses na DEAT.

Se a empresa possuir débitos ela primeiramente precisa regularizar a situação no Estado para depois protocolar o pedido de apropriação dos créditos na Secretaria.

Foram diversos fatores que geraram transtorno no setor com o diferimento apontado na pesquisa: um deles foi o tempo que o Estado demora para homologar os créditos, pela própria falta de informação do Estado em relação ao assunto; desinteresse do fornecedor em receber esses créditos e, por fim, o investimento em sistema de ERP da empresa para atender as exigências fiscais.

A seguir, realizou-se a análise estatística multivariada utilizando o método de análise fatorial.

4.2 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 diante do conjunto de assertivas (MALHOTRA, 2007).

Dessa forma, foi realizado, inicialmente, o teste de Shapiro-Wilks de aderência à distribuição normal. Esse teste foi apresentado na tabela 34 abaixo:

Tabela 34 Teste de normalidade

Variável	Estatística	Shapiro-Wilks Graus de liberdade	Significância
1. O diferimento do ICMS atendeu todas as expectativas satisfatoriamente do setor.	,626	37	,001
2. Com o advento do diferimento do ICMS nas suas saídas para clientes situados neste Estado contribuíram no crescimento de sua empresa.	,720	37	,001
3. Com o advento do diferimento do ICMS em suas vendas tornou sua empresa mais competitiva.	,760	37	,001
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.	,724	37	,001
5. Este diferimento do ICMS foi o principal fator na redução de capital de terceiro em sua empresa desde da sua implantação até hoje.	,693	37	,001
6. O governo do Estado de São Paulo homologa seus créditos acumulados rapidamente.	,680	37	,001
7. Seus fornecedores aceitam a transferência dos créditos acumulados para pagar suas compras sem burocracia.	,815	37	,001
8. Considerando que diferimento foi tão bom para a indústria gráfica do Estado de São Paulo que outros Estados deveriam adotar a Substituição tributária para trás para o seguimento gráfico no território brasileiro.	,743	37	,001
9. A sua empresa após o diferimento vem aumentado a dependência de capital de terceiro devido a demora do Estado na homologação dos créditos.	,836	37	,001
10. Sua empresa tem alguma dificuldade no repasse dos créditos para o fornecedor.	,675	37	,001
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.	,784	37	,001
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.	,734	37	,001
13. Esta nova substituição para frente lançada em 2008 pelo Governo Estadual contribuirá no crescimento destes diversos setores.	,822	37	,001
14. A sua empresa tem algum motivo que é impeditivo a transformação do saldo credor de ICMS em Crédito Acumulado do ICMS.	,823	37	,001

Fonte: Extraída do SPSS/1999, adaptada pelo autor.

Pela tabela acima, constata-se que a significância de todas as assertivas está abaixo de 0,001 e, portanto, pode-se concluir que as distribuições dessas variáveis não são normais ao nível de significância de 0,05.

Em seguida, foram realizados os teste KMO e de Esfericidade de Bartlet. E nessa

análise o teste KMO resultou no valor 0,707, elevado, mostrando boa adequação dos dados para a análise fatorial.

O teste de esfericidade de Bartlett testa a hipótese da matriz de correlações ser a matriz identidade, ou seja, de não haver correlação entre as variáveis. Esse teste mostrou significância menor que 0,001, valor inferior a 0,05. Assim, conclui-se que a matriz de correlações não é a matriz identidade.

Para a escolha do número de fatores, optou-se pelo critério de Normalização de Kaiser, ou seja, os fatores retidos devem ter auto-valores maiores que 1.

O número de fatores retidos, auto-valores e porcentagem da variância é explicada na tabela 35 abaixo utilizando o método de extração Alpha Factoring:

Tabela 35 – Fatores retidos e variância

Fatores	Auto-valores	% da Variância	% Cumulativa
1	5,534	39,528	39,528
2	1,616	11,546	51,074
3	1,499	10,705	61,778
4	1,118	7,986	69,764

Fonte: SPSS/1999 adaptada pelo autor utilizando o método de extração: Alpha Factoring.

Nessa análise, foram atribuídos 4 fatores importantes que respondem juntos por cerca de 70% da variância. No entanto, observou-se que o primeiro deles explica sozinho cerca de 40% da variância dos dados.

O objetivo da rotação é extremar as cargas fatoriais, de forma que cada variável associa-se a um único fator, facilitando a interpretação dos resultados. Optou-se por realizar uma rotação ortogonal visando a preservar a orientação original entre os fatores. Dessa forma, foi escolhido o método de rotação Equamax, uma vez que esse fornece uma clara separação entre os fatores (MALHOTRA, 2007).

Segundo Hair JR et al, (2005), rotação fatorial é o processo de manipulação ou de ajuste dos eixos fatoriais para conseguir uma solução fatorial mais simples e pragmaticamente mais significativa.

Uma vez que a carga fatorial representa a correlação entre a variável original e o fator, cabe determinar o nível de significância para a interpretação das cargas fatoriais. Nessa pesquisa foi utilizado o corte em 0,4.

A tabela 36 apresenta a matriz dos fatores rotacionados, especificando quais variáveis representam cada um dos fatores, foi nesta tabela que encontrou os fatores separados para no futuro serem analisados individualmente.

Tabela 36 – Matriz dos fatores rotacionada

Variáveis	Fatores			
	1	2	3	4
2. Com o advento do diferimento do ICMS nas suas saídas para clientes situados neste Estado contribuíram no crescimento de sua empresa.	,770			
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.	,768			
1. O diferimento do ICMS atendeu todas as expectativas satisfatoriamente do setor.	,746			
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.	,704			
7. Seus fornecedores aceitam a transferência dos créditos acumulados para pagar suas compras sem burocracia.	,490			
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.		,717		
3. Com o advento do diferimento do ICMS em suas vendas tornou sua empresa mais competitiva.		,548		
14. A sua empresa tem algum motivo que é impeditivo a transformação do saldo credor de ICMS em Crédito Acumulado do ICMS.		,516		
5. Este diferimento do ICMS foi o principal fator na redução de capital de terceiro em sua empresa desde da sua implantação até hoje.		,501		
6. O governo do Estado de São Paulo homologa seus créditos acumulados rapidamente.			,745	
13. Esta nova substituição para frente lançada em 2008 pelo Governo Estadual contribuirá no crescimento destes diversos setores.			,745	
10. Sua empresa tem alguma dificuldade no repasse dos créditos para o fornecedor.				,628
8. Considerando que diferimento foi tão bom para a indústria gráfica do Estado de São Paulo que outros Estados deveriam adotar a Substituição tributária para trás para o seguimento gráfico no território brasileiro.				-,478
9. A sua empresa após o diferimento vem aumentado a dependência de capital de terceiro devido a demora do Estado na homologação dos créditos.				,409
Alpha de Cronbach	,893	,522	,521	,174

Fonte: SPSS/1999, adaptada pelo autor.

Observe-se, que o primeiro fator é composto pelas variáveis 1, 2, 7, 11 e 12, o segundo pelas variáveis 3, 4, 5 e 14. O terceiro pelas variáveis 6 e 13 e o quarto pelas variáveis 8 a 10.

Para avaliar se o modelo proposto tem um bom ajuste, deve-se focalizar as correlações residuais. Para o modelo proposto neste trabalho, foram encontrados 37% de resíduos significativos, e esse número é aceitável para dados humanos, em face da grande quantidade de variáveis intervenientes.

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 uma pesquisa exploratória aceitam-se valores acima de 0,6. O valor de alfa encontrado na escala deste trabalho é de 0,816, o que indica uma boa consistência interna.

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

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

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

A tabela 37 abaixo mostra um resumo das variáveis que compõem cada fator, juntamente com o valor do Alpha de Cronbach.

Tabela 37– 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 implantação 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 pelo autor.

Assim, as características atribuídas aos fatores¹ são:

¹ Vale ressaltar que as assertivas 9 a 12 devem ser interpretadas ao contrário, pois possuem sentido negativo.

Fator 1:

Satisfação: o diferimento do ICMS atendeu todas as expectativas satisfatoriamente do setor, pois suas saídas para clientes situados neste Estado contribuíram para o 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 para o 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 que as assertivas 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.

4.3 Análise dos fatores

A seguir, a verificação das concordâncias e discordâncias em cada um dos fatores².

4.3.1 Fator 1: Satisfação

Sequem, na tabela 38, as médias das respostas nas questões 1, 2, 7, 11 e 12 que

² Nas análises, foi utilizada a codificação 1 para discordo totalmente; 2 para discordo; 3 para indiferente; 4 para concordo e 5 para concordo totalmente (independentemente da questão ter sentido positivo ou negativo), para facilitar a interpretação.

compõem o fator 1.

Tabela 38 – 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 pelo autor.

Pela tabela 38, 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 nesse Estado, não contribuíram para o 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.

4.3.2 Fator 2: Benefícios

Seguem, na tabela 39, as médias das respostas nas questões 3 a 5 que compõem o fator 2.

Tabela 39 – 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 da sua implantação até hoje.	1,50	,751
Geral	1,57	----

Fonte: SPSS/1999, adaptada pelo autor.

Pela tabela 39, note-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.

4.3.3 Fator 3: Papel do Governo Estadual

Sequem, na tabela 40, as médias das respostas nas questões 6 e 13 que compõem o fator 3.

Tabela 40– 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 pelo o autor.

Pela tabela 40, 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 para o crescimento de diversos setores.

4.3.4 Fator 4: Facilidades

Seguem, na tabela 41, as médias das respostas nas questões 9 e 10 que compõem o fator 4.

Tabela 41 – Médias do fator 4

Questões	Média	Desvio Padrão
9. A sua empresa após o diferimento vem aumentado a dependência de capital de terceiro devido a demora do Estado na homologação dos créditos.	3,68	1,385
10. Sua empresa tem alguma dificuldade no repasse dos créditos para o fornecedor.	4,23	1,097
Geral	3,96	---

Fonte: SPSS/1999, adaptada pelo autor.

Pela tabela 41, 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 terceiros e tem dificuldades no repasse dos créditos para o fornecedor.

Pela análise dos fatores foi evidenciado um transtorno geral com o diferimento do ICMS que após o diferimento as empresas aumentaram seu nível de endividamento.

4.4 Análise comparativa entre os perfis e os fatores

Para que fosse possível identificar perfis de respondentes com concepções distintas acerca do papel da gestão tributária no diferimento, realizou-se uma análise comparativa entre os grupos das questões categóricas 2, 4, 5, 8 e 9 com suas respostas nos fatores. Para isso, inicialmente verificou-se os escores de regressão têm distribuição normal.

Pelo teste de Shapiro-Wilks, conclui-se que apenas o escore do fator 2 não tem distribuição normal ao nível de significância de 0,05. Assim, para os fatores 1, 3 e 4 utilizou-se a ANOVA, no caso de mais de 3 grupos, e o teste t, no caso de apenas 2 grupos. Para a comparação do fator 2, utilizou-se o teste de Kruskal-Wallis (3 ou mais grupos) ou o teste de Mann-Whitney (2 grupos) (LEVIN; FOX, 2004).

Caso a frequência de algum dos grupos fosse muito baixa para fazer a comparação, novas categorias de agrupamento deveriam ser criadas.

A seguir, as comparações para cada uma das questões categóricas e nelas precisou-se fazer uma junção de alguns itens da assertivas para conseguir fazer a análise da comparação, devido ao número da amostra.

4.4.1 Tipo de tributação

Segue, na tabela 42, a distribuição dos sujeitos por tipo de tributação aplicada na empresa.

Tabela 42 – Distribuição do tipo de tributação

2 – Qual o tipo de tributação que se aplica na empresa	Frequência
Lucro Presumido	13
Lucro Real	26
Total	39

Fonte: Elaborada pelo autor.

Pela tabela 42, note-se que a maioria das empresas utiliza o Lucro Real³. Em seguida, compararam-se as respostas dos grupos de tributação e os resultados são mostrados na tabela 43.

Tabela 43 – Distribuição por tipo de tributação

Fatores ⁴	t	Graus de liberdade	Mann-Whitney U	Z	Significância
1	,924	34	----	----	,362
2	----	----	82,000	-2,081	,037
3	-1,364	34	----	----	,181
4	-,178	34	----	----	,860

Fonte: SPSS/1999, adaptada pelo autor.

Ao analisar a tabela 43, percebe-se que as empresas com tipos de tributação diferentes têm opiniões distintas em relação ao fator 2 (Benefícios), pois a significância é inferior a 0,05. Na tabela 44, segue a média de cada grupo nesse fator.

Tabela 44 – Médias de tributação

Grupo	Médias		
	Var 3	Var 4	Var 5
Lucro Presumido	1,46	1,31	1,38
Lucro Real	1,81	1,65	1,58

Fonte: SPSS/1999, adaptada pelo autor.

Pela tabela 44, constata-se que os sujeitos das empresas com tributação pelo Lucro Presumido tendem a discordar mais fortemente do fator 2, isto é, acreditam mais fortemente que o diferimento do ICMS não está trazendo benefícios para a empresa, que ele não foi fundamental na geração de novos empregos, nem o principal fator na redução de capital de

³ Vale ressaltar que 1 sujeito deixou de responder a essa questão e não será incluído na comparação.

⁴ A comparação dos fatores 1, 3 e 4 foi feita por meio do teste t e a comparação do fator 2 pelo teste de Mann-Whitney.

terceiros na empresa. Além disso, a empresa não se tornou mais competitiva.

Como relataram alguns pesquisados as empresas do lucro presumido não tinham contabilidade por isso a dificuldade é maior do que aquelas que são obrigadas a ter contabilidade do lucro real com todas as informações disponíveis.

Outra informação que a maioria das empresas grandes são tributadas pelo lucro real, sendo assim elas tem um poder maior de negociação com os fornecedores e com o próprio Estado e já as empresas do lucro presumidos não têm essa mesma facilidade, por isso que a discordância é maior em relação à outra.

4.4.2 Tempo das empresas no mercado

Segue, na tabela 45, a distribuição dos sujeitos pelo tempo que a empresa está no mercado.

Tabela 45 – Distribuição do tempo de mercado

4 – Qual o tempo que a empresa está no mercado?	Frequência
Até 10 anos	9
De 11 a 20 anos	11
Acima de 20 anos	20

Fonte: SPSS/1999, adaptada pelo autor.

Pela tabela 45, observe-se que a metade das empresas pesquisadas está há mais de 20 anos no mercado. 11 de 11 a 20 anos e 9 até 10 anos. Em seguida, na tabela 46, compararam-se as respostas de cada um dos grupos nos fatores.

Tabela 46 – Distribuição utilizando o tempo de mercado

Fatores⁵	F	Qui-quadrado	Graus de liberdade	Significância
1	,163	----	----	,851
2	----	3,635	2	,162
3	,279	---	---	,758
4	,582	----	---	,564

Fonte: SPSS/1999 adaptada pelo autor.

Analisando a tabela 46, note-se que as empresas com diferentes tempos de mercado

⁵ A comparação dos fatores 1, 3 e 4 foi feita por meio da ANOVA a comparação do fator 2 pelo teste de Kruskal-Wallis.

têm a mesma opinião em relação aos 4 fatores, posto que as significâncias resultaram em um valor acima de 0,05.

4.4.3 Prazo médio de recebimento de vendas em dias

Somando a amostra deste trabalho, há 11 empresas com prazo médio de recebimento de vendas de até 30 dias e 29 com prazo de recebimento entre 31 e 75 dias. A seguir, na tabela 47, segue a análise desses dois grupos nos fatores.

Tabela 47 – Distribuição utilizando os prazos médios de recebimentos de vendas em dias.

Fatores ⁶	t	Graus de liberdade	Mann-Whitney U	Z	Significância
1	,010	35	----	----	,992
2	----	----	106,000	-1,229	,219
3	-,816	35	----	----	,420
4	1,228	35	----	----	,228

Fonte: SPSS/1999, adaptada pelo autor.

Pela tabela 47, note-se que as empresas com prazos de recebimento das vendas diferentes possuem a mesma opinião em relação aos 4 fatores, posto que as significâncias resultaram em um valor acima de 0,05.

4.4.4 Pedido de apropriação de crédito acumulado meio da Portaria CAT 42/2004

Na amostra deste trabalho, há 18 empresas que efetuam o pedido de apropriação do crédito acumulado de ICMS por meio da Portaria CAT 42/2004 (SÃO PAULO, 2004 b) o DCA-IG e 20 que não efetuam. A seguir, a comparação desses dois grupos na tabela 48.

Tabela 48– Comparação das empresas que apropriam seus créditos por meio da Portaria CAT/42/2004.

Fatores ⁷	t	Graus de liberdade	Mann-Whitney U	Z	Significância
1	1,257	33	----	----	,217
2	----	----	141,000	-,396	,692
3	-,643	33	----	----	,525
4	-,149	33	----	----	,882

Fonte: SPSS/1999, adaptada pelo autor.

⁶ A comparação dos fatores 1, 3 e 4 foi feita por meio do teste t e a comparação do fator 2 pelo teste de Mann-Whitney.

⁷ A comparação dos fatores 1, 3 e 4 foi feita mediante o teste t e a comparação do fator 2 pelo teste de Mann-Whitney.

Analisando a tabela 48, percebe-se que as empresas que efetuam o pedido de apropriação do crédito acumulado de ICMS por meio da Portaria CAT 42/2004 (SÃO PAULO, 2004 b) e as que não efetuam possuem a mesma opinião em relação aos 4 fatores, uma vez que as significâncias resultaram num valor acima de 0,05.

Uma empresa na pesquisa apontou que o Estado efetuou um auto de infração por ela ter apresentado o arquivo eletrônico com erro e transferido indevidamente para o fornecedor.

4.4.5 Tempo de homologação dos créditos pelo o Estado

A tabela 49, apresenta a distribuição das empresas pelo tempo que o Estado demora para homologar os créditos de ICMS.

Tabela 49 – Distribuição do tempo da homologação dos créditos

4 – Quanto tempo o Estado demora para homologar os créditos de ICMS no artigo 400-B?	Frequência
Até 6 meses	25
De 7 a 18 meses	13

Fonte: SPSS/1999 adaptada pelo autor.

Pela tabela acima, constata-se que a maioria das empresas pesquisadas afirma que o Estado leva até seis meses para homologar seus créditos do ICMS⁸. E, seguida, na tabela 50 a comparação das respostas dos dois fatores.

Tabela 50 – Comparação do tempo de homologação dos créditos.

Fatores⁹	t	Graus de liberdade	Mann-Whitney U	Z	Significância
1	,368	34	----	----	,715
2	----	----	125,000	-,807	,420
3	,112	34	----	----	,912
4	-,105	34	----	----	,917

Fonte: SPSS/1999 adaptada pelo autor

Ao analisar a tabela acima, verifica-se que os dois grupos de empresas têm a mesma opinião em relação aos fatores, pois a significâncias resultaram num valor acima de 0,05.

⁸ Vale ressaltar que 2 sujeitos deixaram de responder esta questão e não foi incluída na comparação.

⁹ A comparação dos fatores 1, 3 e 4 foi feita por meio do teste t e a comparação do fator 2 pelo o teste Mann-Whitney.

Nesse caso, pode-se concluir que os dois grupos das empresas discordaram do diferimento do ICMS e como o Estado homologa os créditos dos contribuintes.

4.5 Síntese da análise

Apresentou-se, nesse capítulo, uma análise descritiva dos dados obtidos na pesquisa. Os dados foram analisados em dois blocos de questões: o primeiro objetivou conhecer os respondentes, a tributação, o porte, o tempo de mercado, o prazo de recebimento de duplicatas, se a empresa tinha saldo credor de ICMS, se a venda estava abrangida pelo o diferimento, se ela fazia pedido de apropriação de crédito acumulado por meio da Portaria CAT 42/2004 (SÃO PAULO, 2004 b) e o tempo que o Estado leva para homologação desses créditos.

A segunda etapa foi a análise fatorial das assertivas, visando a identificar a estrutura da escala Likert e, por último, uma comparação entre os dois blocos de questões categóricas com suas respostas nos fatores.

Conforme evidencia a pesquisa sobre o benefício do diferimento da indústria de embalagem, percebeu-se que, na opinião dos respondentes há discordância sobre esse diferimento.

Após essa análise de dados, pode-se evidenciar que o diferimento de ICMS não é bom para o setor devido à demora do Estado de São Paulo na homologação dos créditos acumulados de ICMS e a falta de parceria entre o fornecedor de papel cartão e a indústria de embalagem.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho buscou, por meio de revisão literária, pesquisa documental e uma pesquisa de campo, analisar se o diferimento do ICMS atribuído para indústrias gráficas contribuiu para o crescimento, na competitividade, no barateamento do preço, na redução de capital de terceiros, na geração de empregos e de outras informações levantadas na pesquisa que possam contribuir com informações nesse contexto.

5.1 Considerações sobre os objetivos

Para atender o objetivo proposto, a pesquisa foi delineada de acordo com os objetivos específicos a seguir elencados.

- **analisar se as indústrias gráficas estão crescendo com o diferimento do ICMS:**

As variáveis pesquisadas, ao crescimento da indústria gráfica com o diferimento do ICMS não foi satisfatório.

Pelas análises das variáveis, o diferimento da indústria gráfica nas vendas ocorridas no Estado de São Paulo, não contribuíram para o crescimento da empresa em nada e até complicou, devido a alguns problemas demonstrados na análise da pesquisa.

A insatisfação dos empresários evidenciadas pela análise foi relevante: se eles tivessem oportunidade de mudar sua empresa para um Estado que não estivesse abrangido pelo o diferimento do ICMS, mudariam.

- **verificar se elas conseguiram reduzir seus preços de vendas após o diferimento e diminuir o grau de endividamento:**

Segundo a pesquisa bibliográfica, o diferimento do ICMS apresenta uma espécie de redução do preço do produto, pois não inclui os 18% do imposto na formação do preço de venda.

No resultado das variáveis da pesquisa, o diferimento do imposto do ICMS não barateou o preço da embalagem e tornou-a mais competitiva.

Na opinião de alguns respondentes, o diferimento poderia baratear o preço, desde que o Estado cumprisse a homologação dos créditos acumulados rapidamente e o fornecedor

aceitasse o repasse sem burocracia.

- **investigar se essas empresas estão conseguindo transformar o saldo credor de ICMS em crédito acumulado:**

As análises das variáveis apresentaram uma discordância na transformação dos saldos credores em crédito acumulado. Na maioria das empresas pesquisadas, a demora média é de até 6 meses para transformar os créditos em acumulados e, em outras de, 7 a 18 meses.

Na opinião dos respondentes, seria melhor retornar a tributação do ICMS, que colocaria o imposto no seu preço de venda e, na média de 45 dias, estariam recebendo de seus clientes, uma solução mais viável do que deixar a cargo do Estado autorizar.

- **analisar se o Estado está fazendo seu papel na homologação dos créditos com a agilidade necessária:**

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.

Também foi observado pelos respondentes que o governo não homologa os créditos acumulados de ICMS rapidamente, somente quando quer, prejudicando o crescimento da indústria e a contratação de novos funcionários.

- **averiguar se as empresas conseguem transferir esses créditos para seus fornecedores:**

Conforme foi observado nas variáveis pesquisadas, devido à dificuldade no repasse dos créditos acumulados para o fornecedor, a empresa acaba aumentando o seu capital de terceiro e acumulando créditos no Ativo.

- **verificar se esse diferimento causou algum problema para o setor:**

Na pesquisa, foi relatada uma discordância do diferimento do ICMS, em razão da falta de comprometimento do Estado e da própria parceria entre cliente e fornecedor. Também foi evidenciado que a empresa não obteve um crescimento esperado com o advento do imposto, não efetuou novas contratações de funcionários e seu capital de terceiro aumentou muito com a demora na homologação.

Alguns respondentes opinaram que as indústrias gráficas concorrentes dos Estados vizinhos estavam sendo mais competitivas do que as paulistas, porque elas transferem créditos de ICMS para seus clientes e as paulistas não.

Outro relato é que as indústrias paulistas adquirentes de embalagens preferem comprar do Estado, já que o ICMS está debitado com opção de efetuarem os créditos nas entradas. Por

fim, nos últimos anos, as despesas financeiras aumentaram muito e as empresas não conseguiram mais investir no seu parque fabril e na aquisição de novos maquinários.

5.2 Considerações sobre a situação problema e hipótese

Com relação ao problema levantado:

Qual o efeito do diferimento do ICMS nas indústrias gráficas do Estado de São Paulo?

De acordo com o problema que foi levantado, apresentou-se também a hipótese básica:

O diferimento do ICMS concedido às indústrias gráficas contribui ao seu crescimento, torna-as mais competitivas; reduz o preço de seus produtos, gera mais empregos e minimiza o custo do capital de giro no setor gráfico.

Pelo resultado da pesquisa realizada, o diferimento do ICMS da indústria gráfica gera uma discórdia no setor. Além disso, a maioria dos respondentes opinou que o diferimento não contribuiu para o crescimento, não tornando as empresas mais competitivas, não barateou o preço de seus produtos, não contratou novos funcionários e, ainda, ocasionou um aumento no capital de terceiros. Portanto, a hipótese da pesquisa não foi validada.

5.3 Considerações sobre as contribuições da pesquisa

Por meio da pesquisa bibliográfica e documental, puderam-se conhecer diversos segmentos abrangidos pelo 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 agrícola, 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 ao questionário

da pesquisa discordaram do diferimento da indústria gráfica da média a grande porte.

A pesquisa identificou a discordância de como o Estado homologa os créditos acumulados, glosando créditos, demorando na liberação e não atualizando financeiramente quando existe a demora na liberação.

O Estado utiliza da substituição tributária para aumentar ou controlar a arrecadação de alguns setores. Esse diferimento atribuído à indústria gráfica seria ótimo para o setor se o Estado homologasse os créditos rapidamente. Para amenizar esse problema, seria importante o Estado criar um mecanismo de simplificação na liberação dos créditos acumulado desse setor e outros que estão abrangidos por diferimento.

5.4 Limitações

Esta pesquisa apresentou algumas limitações. Uma refere-se ao número reduzido de respostas obtidas, pois o objetivo era de utilizar toda a população selecionada para uma análise estatística. Outra limitação é no sentido da dificuldade de conseguir o retorno dos questionários respondidos, por falta de conhecimento da importância da pesquisa científica na área acadêmica e social.

5.5 Recomendações para futuras pesquisas

Com base nos dados coletados na pesquisa de campo, na pesquisa bibliográfica e na pesquisa documental, assim como nas percepções e nos comentários colhidos no desenvolvimento deste trabalho, recomenda-se a título de futuras pesquisas:

- a) investigar qual foi o prejuízo financeiro com a demora da homologação dos créditos dos segmentos que tenham suas vendas diferidas no Estado de São Paulo e precisam da homologação dos créditos acumulados;
- b) desenvolver uma pesquisa de campo semelhante a esta em outras unidades federativas com o objetivo de identificar se existe uma discordância em relação ao diferimento do ICMS apresentado pelos empresários das indústrias gráficas do Estado de São Paulo.

REFERÊNCIAS

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

ABREU, B.; OLIVEIRA, R.; MONTEIRO, T. **Governo quer mudar IR e envia hoje a reforma tributária ao Congresso**. O Estado de São Paulo. Disponível em: <www.estado.com.br/editorias/2008/02/28/pol-1.93.11.20080228.22.1.xml>. Acesso em: 25 maio 2008.

ACRE. **Decreto nº 8**, de 26 de 1998, Aprova o regulamento do imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - RICMS. Disponível em: <http://www.sefaz.ac.gov.br/index.php?option=com_remository&Itemid=27&func=select&id=12>. Acesso em: 21 set. 2008.

ALAGOAS. **Decreto nº 35.245**, de 26 de dezembro de 1991. Aprova o regulamento do imposto de operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de interestadual e intermunicipal e de comunicação – (ICMS). Disponível em: <<http://www.sefaz.al.gov.br/legislacao.php>>. Acesso em: 23 set. 2008.

ALBERTÃO, S. E. **ERP sistemas de gestão empresarial**. 2. ed. São Paulo: Iglu, 2005.

AMAPÁ. **Decreto nº 2.269**, de 24 de julho de 1998. Aprova o regulamento do imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e de comunicação – ICMS, anexo a este Decreto. Disponível em: <http://www.sefaz.ap.gov.br/pop_up/pop_comunicado.htm>. Acesso em: 19 set. 2008.

AMAZONAS. **Decreto nº 20.686**, de 28 de dezembro de 1999. Aprova o regulamento do imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de comunicação – ICMS e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.sefaz.am.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 25 set. 2008.

AUSTRALIAN. Taxation Office, 11 jan. 2001. **ATO**. Disponível em: <<http://www.ato.gov.au/ato>>. Acesso em: 13 mar. 2008.

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.

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

BOLETIM IOB: ICMS, IPI e outros. Boletim de ICMS. São Paulo: IOB, nº 05, jan. 2003.

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 IEDI**, de 11 out. 2007 a. Para resolver o problema do ICMS retido dos exportadores. Disponível em: <<http://www.iedi.org.br/cgi/cgilua.exe/sys/start.htm?UserActiveTemplate=iedi&inoid=31>>. Acesso em: 14 out. 2007.

_____. **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 b. 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.

_____. **Lei nº 5.172**, de 25 outubro 1966 b. Institui o Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm/>. Acesso em: 12 jan. 2008.

_____. **Lei nº 9.249**, de 26 dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9249.htm/>. Acesso em: 17 abr.2008.

_____. **Lei nº 9.430**, de 27 dezembro de 1996 a. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9430.htm/>. Acesso em: 22 mar. 2008.

_____. **Lei Ordinária nº 11.196**, de 21 nov. 2005 a. Dispõe sobre os incentivos fiscais aos contribuintes. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11196.htm>. Acesso em :17 dez. 2007.

_____. **Proposta de Emenda Constitucional nº 233/2008**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/internet/Agencia/graficos/PEC_Reforma_Tributaria_2802.pdf>. Acesso em: 22. set. 2008.

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

_____. **Resolução Camex nº 73**, de 20 de dezembro de 2007 b. O conselho de ministros da câmara de comércio exterior, conforme deliberado na reunião de 20 de dezembro de 2007, com fundamento no que dispõe o inciso XIV do art. 2º do Decreto nº 4.732, de 10 de junho de 2003, e tendo em vista as Decisões nos 34/03 e 40/05, do conselho do mercado comum, do

MERCOSUL e os Decretos nº 5.078, de 11 de maio de 2004, e nº 5.901, de 20 de setembro de 2006. Disponível em: <http://www.mdic.gov.br/arquivos/dwnl_1198692618.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2008.

BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. **Gestão de custos e formação de preços**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CARDOSO, L. V. **Substituição tributária no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

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

CARTILHA IOB: **ICMS**, 2008. Antecipação e substituição tributária – novos produtos. São Paulo: Disponível em: <<http://www.iobonline.com.br/app/iob/gbn/main>>. Acesso em: 16 jun. 2008.

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

CEARÁ. **Decreto nº 24.569**, de 31 de julho de 1997. Consolida e aprova o regulamento do imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.sefaz.ce.gov.br/content/aplicacao/internet/principal/enviados/index.asp>>. Acesso em: 30 set. 2008.

CERVO, P. A.; BERVIAN A. L. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: J.A. G, 2002.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade gerencial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

CRONBACH, L. J. **Fundamentos da testagem psicológica**. Tradução: Silveira Neto e Veronese Neto e Maria A. Veríssimo. 5. ed. Porto Alegre: Artes Médicas, 1996.

DISTRITO FEDERAL. **Decreto nº 18.955**, de 22 de dezembro de 1997. Regulamenta o imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS. Disponível em: <<http://www.fazenda.df.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 01 out. 2008.

ESPÍRITO SANTO. **Decreto nº 1.090-R**, de 25 de outubro 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/ES. Disponível em: <<http://www.sefaz.es.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 03 out. 2008.

FABRETTI, L. C. **Contabilidade tributária**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GOGAN, S. **Custos e preços: formação e análise**. São Paulo, Pioneira, 1999.

GOIÁS. **Decreto nº 4.852**, de 29 de dezembro de 1997. Regulamenta o 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.sefaz.go.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 06 out. 2008.

GONÇALVES, J. E. L. **Gestão por processos: uma visão prática: gestão empresarial: oito propostas para o terceiro milênio**. São Paulo: Atlas, 2001.

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.

KOCHE, J. C. **Fundamentos de metodologia científica**. 18. ed. São Paulo: Vozes, 1997.

LEVIN, J.; FOX, J. C. **Estatística aplicada às ciências humanas**. São Paulo: Pearson Education, 2004.

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.

MARANHÃO. **Decreto nº 19.714**, de 10 de julho de 2003. 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.sefaz.ma.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 06 out. 2008.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de pesquisa**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

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

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MATO GROSSO. **Decreto nº 1.944**, de 06 de outubro de 1989. 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 ICMS. Disponível em: <<http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 09 out. 2008.

MATO GROSSO DO SUL. **Decreto nº 9.203**, de 18 de setembro de 1998. 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) do Estado de Mato Grosso do Sul. Disponível em: <<http://www.sefaz.ms.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 12 out. 2008.

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.

OLIVERIA, L. M. et. al. **Manual de contabilidade tributária**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

ORNSTEIN, R., ROSA, A. C. S. **Custo na indústria gráfica**. São Paulo: Abigraf, 1970.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

_____. **Controladoria estratégica e operacional**. São Paulo: Printed, 2003.

PARÁ. **Decreto nº 4.676**, de 18 de junho de 2001. 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.sefa.pa.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 16 out. 2008.

PARAÍBA. **Decreto nº 5.141**, de 12 de dezembro de 2001. Fica aprovado 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://mail.sefin.pb.gov.br/cgi-bin/openwebmail/openwebmail.pl>>. Acesso em: 18 out. 2008.

PARANÁ. **Decreto nº 1.980**, de 21 de dezembro de 2007. Fica aprovado 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.pr.gov.br/index.php/>>. Acesso em: 19 out. 2008.

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

PEREIRA, F. H. **Metodologia de formação de preço de venda para micro e pequenas empresas 2000**. Dissertação (Mestrado em Engenharia da Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2000.

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

PERES, A. M. et al. **Como utilizar créditos fiscais do IPI, PIS/COFINS e ICMS**. São Paulo: Thomson IOB, 2005.

PERNAMBUCO. **Decreto nº 14.876**, de 12 de março de 1991. Aprova as normas legais do Estado de Pernambuco que tratam sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação ICMS ficam consolidados pelo presente Decreto. Disponível em: <<http://www.sefaz.pe.gov.br/legilacao>>. Acesso em: 20 out. 2008.

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

PIAUI. **Decreto nº 7.560**, de 13 de abril de 1989. Dispões sobre o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação ICMS. Disponível em: <<http://www.sefaz.pi.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 21 out. 2008.

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.

PRADO, S. et al. **Estudos de economia do setor público: guerra fiscal no Brasil: três estudos de caso Minas Gerais, Rio de Janeiro e Paraná**. São Paulo: Fundap, 1999.

RIO DE JANEIRO (Estado). **Decreto nº 27.427**, de 17 de novembro de 2000. Aprova o regulamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Disponível em: <<http://www.fazenda.rj.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 21 out. 2008.

RIO GRANDE DO NORTE. **Decreto nº 13.640**, de 13 de novembro de 1997. 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 (ICMS). Disponível em: <<http://www.set.rn.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 22 out. 2008.

RIO GRANDE DO SUL. **Decreto nº 37.699**, de 26 de agosto de 1997. 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 – ICMS e dá outras providências. Disponível em: <http://www.sefaz.rs.gov.br/SEF_root/sef/index.htm>. Acesso em 23 out. 2008.

RODRIGUES JUNIOR, M. S. **A DVA como instrumento para mensuração da relação custo-benefício na concessão de incentivos fiscais: um estudo de caso**. 2003. Dissertação (Mestrado em Contabilidade Controladoria) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – FEA, São Paulo, 2003.

RONDÔNIA. **Decreto nº 8.321**, de 30 de abril de 1998. 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 ICMS e da outras providências. Disponível em: <<http://www.portal.sefin.ro.gov.br/site/index.action>>. Acesso em: 24 out. 2008.

RORAIMA. **Decreto nº 8.321**, de 30 de abril de 1998. 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 ICMS e da outras providências. Disponível em: <<http://www.sefaz.rr.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 25 out. 2008.

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

ROSA, J. R.; PARRI, H. H. **ICMS na prática**. 3. ed. São Paulo: Meta, 1996.

ROSAS, H. **A guerra fiscal e o regime federativo**. In: apresentação do relatório da CPI da Assembléia Legislativa. 2. ed. São Paulo: Sinafresp, 1997. p. 27-28.

SANTA CATARINA. **Decreto nº 2.870**, de 27 de agosto de 2001. 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 do Estado de Santa Catarina. Disponível em: <<http://www.sef.sc.gov.br/default/default.asp>> . Acesso em: 26 out. 2008.

SANTANA, E. R. **Controle de gestão: relacionalização entre fisco e contribuinte**. 2003. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) CEPPEV – Centro de Pós-Graduação e Pesquisa Visconde de Cairu. Salvador, 2003.

SÃO PAULO (Estado). **Comunicado CAT nº 9**, de 12 de fevereiro de 2004 a. Divulga os índices de valor acrescido - mediana, por segmento de atividade econômica. Disponível em: <http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut>. Acesso em: 05 jun. 2008.

_____. **Comunicado CAT nº 36**, de 27 de julho de 2004 b. Esclarece sobre a impossibilidade de aproveitamento dos créditos de ICMS provenientes de operações ou prestações amparadas por benefícios fiscais de ICMS não autorizados por convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7-1-1975. Disponível em: <http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut>. Acesso em: 08.jul. 2008.

_____. **Decisão Normativa CAT nº 02**, de 04 de junho de 1982. ICMS dos insumos utilizados na industrialização. Disponível em: <http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut>. Acesso em: 20 maio 2008.

_____. **Decreto nº 17.727**, de 25 set. 1981. Regulamenta o imposto de circulação de mercadorias. In: AUTOR. **Mapa Fiscal**. São Paulo: Atlas, 1981. p. 27-42.

_____. **Decreto nº 30.498**, de 10 jul. 1991. criou um subsidiamento nos moldes de triangulação financeira, que autorizava o Banco Banespa a conceder dois tipos de financiamento para as empresas que pretendessem se instalar ou ampliar a capacidade de

produção. Disponível em:

<http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT?gateway.dll/legisla%C3%A7%C3%A3o_tributaria/decretos/Dec445490>. Acesso em: 17 fev. 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. Introduz 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.

_____. **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>. Acesso em: 11 ago. 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

_____. **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.

_____. **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.

_____, **Portaria CAT nº 36**, de 22 de abril de 2003. atender o setor gráfico.<<
http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut>> . Acesso em: 11 mar. 2008.

_____. **Portaria CAT nº 42**, de 15 de julho de 2004 b. Dispõe sobre a geração e apropriação de crédito acumulado do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços - ICMS na hipótese que especifica. Disponível em:

<http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut>. Acesso em: 16 maio 2008.

SERGIPE. **Decreto nº 21.400**, de 10 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 ICMS. Disponível em:

<<http://www.sefaz.se.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 28 out. 2008.

SIEGEL, S. **Estatística não – paramétrica**. São Paulo: McGraw-Hill, 1981.

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

TOCANTINS. **Decreto nº 2.912**, de 29 dezembro de 2006. Aprova o regulamento do ICMS e adota outras providências. Disponível em:

<http://www.sefaz.to.gov.br/sefazto1/arquivos/LEGIS_1790.pdf> . Acesso em: 30 out. 2008.

TORRES, D. et. al. **Revelando o sistema tributário brasileiro**, São Paulo: Sinafresp, 2003.

VAZ, C. A postergação dos créditos de ICMS das exportadoras. **Estado de São Paulo, São Paulo**, 24 maio 2005. Caderno 4, p. 7.

VITOR, S. et al. **Guerra fiscal: com ela todos perdem**. 2. ed. São Paulo: Sinafresp, 1997.

APÊNDICE A – CARTA DE APRESENTAÇÃO

Prezado Sr.(a)

Estou em fase de conclusão do curso de Mestrado em Ciências Contábeis FECAP – São Paulo – SP. Mas para alcançar esse objetivo preciso realizar uma pesquisa para dar suporte à minha dissertação e sua colaboração é de vital importância.

O público alvo desta pesquisa são contadores, controllers, administradores, sócios e outros. O Objetivo da pesquisa é analisar qual foi o efeito do diferimento do ICMS nas indústrias Gráficas do Estado de São Paulo.

Foram selecionadas as empresas listadas no, 11º Anuário Brasileira da Indústria Gráfica 2006/2007, dentre os quais está o (nome de sua empresa), por isso preciso da sua opinião. Para tanto, solicito a gentileza da sua colaboração respondendo o questionário que segue abaixo, cujo o preenchimento é imprescindível para a conclusão desta pesquisa, e por conseguinte, para avanços nos estudos sobre o diferimento que é uma espécie de substituição tributária atribuído no Artigo 400-B do RICMS/2000 nas indústrias Gráficas do Estado de São Paulo.

Ressalto que os dados e informações prestadas são estritamente confidenciais e serão tratados conjuntamente, preservando a identidade dos colaboradores. Se desejar receber os resultados da pesquisa, gentileza informar ao final do questionário para o envio após o término do trabalho.

Para colaborar, basta responder a esse e-mail, marcando com “x” a alternativa adequada à sua opinião no questionário abaixo.

Coloco-me à disposição para quaisquer outros esclarecimento por meio do telefone (18) 3641:5468, (18) 9108-0593 ou pelo e-mail nilson@ecomp.com.br.

Sua colaboração é muito importante, agradeço.

Nilson Manoel dos Santos

Professor e Mestrando em Ciências Contábeis - FECAP .

APÊNDICE – B - INSTRUMENTO DE PESQUISA

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO –FECAP

Programa de Mestrado em Ciências Contábeis

Pesquisa acadêmica para obter informações sobre o efeito da substituição tributária para trás do ICMS das indústrias gráficas do Estado de São Paulo. .

Mestrando: Nilson Manoel dos Santos

Orientador: Prof. Dr. Anísio Candido Pereira

Definições necessárias para facilitar o entendimento de alguns conceitos presentes na elaboração do questionário.

- **Gestão Tributária** é uma ferramenta apropriada para redução do custo fiscal suportado pelas empresas. Através do monitoramento e revisão dos procedimentos fiscais, criação de controles internos a fim de eliminar riscos fiscais e possíveis perdas por não adotar a legislação de forma correta, acarretando em pagamento a maior de impostos.

- **O diferimento do ICMS** é uma espécie de substituição tributária para trás na qual quem adquire o produto substituto tributário é responsável pelo pagamento do ICMS. Exemplificando a venda da indústria gráfica de embalagens, etiquetas, rótulos, bulas e manual técnico impresso em papel e papelcartão é diferido no Artigo **400-B** do RICMS/2000 para o encomendante dentro do Estado de São Paulo e ele fica responsável para o pagamento do tributo.

- **Saldo Credor de ICMS** é o saldo mantido no livro de ICMS, na GIA e na Contabilidade, oriundo do crédito de aquisição de matéria prima, material de embalagem, material intermediário, energia elétrica industrial e ativo imobilizado, no qual os débitos das notas de saídas não foram suficientes para absorver todos os créditos por algum benefício fiscal, isenção e deferimento na saída.

- **Crédito Acumulado de ICMS** é aquele que após a apuração resultante em saldo credor, por ser a carga tributária dessas operações e prestações inexistente ou inferior à da entrada, desde que previsto no art. 71 do RICMS/2000. Após a homologação eles podem ser utilizados para comprar matéria prima, material de embalagem, material intermediário, energia elétrica e aquisições de maquinário.

Questionário

01) Qual a sua função na empresa?

- Contador
 Controller
 Administrador
 Sócio

02) Qual o tipo de tributação que aplica na empresa?

- Simples Nacional
 Lucro Presumido
 Lucro Arbitrado
 Lucro Real

03) Qual o porte da empresa?

- Pequeno – com faturamento até R\$ 2.400.000,00 anual.
 Médio – com faturamento anual de R\$ 2.400.000,01 a R\$ 300.000.000,00 anual.
 Grande – com faturamento superior de R\$ 300.000.000,00 anual.

04) Qual o tempo que a empresa esta no mercado?

- Até 05 anos
 De 6 a 10 anos
 De 11 a 15 anos
 De 16 a 20 anos
 Acima de 20 anos

05) Qual o prazo médio de recebimento das vendas na sua empresa?

- Até 15 dias
 De 16 a 30 dias
 De 31 a 45 dias
 De 46 a 60 dias
 De 61 a 75 dias
 Acima de 76 dias

06) – A empresa é detentora de saldo credor de ICMS constantemente?

- Sim Não

07) Sua venda interna está abrangida pelo o diferimento do art. 400 B na saída?

- Sim Não

08) Sua empresa efetua o pedido de apropriação do crédito acumulado de ICMS através da Portaria CAT 42/2004 o DCA-IG?

- Sim Não

09) Quanto tempo o Estado demora para homologar os crédito de ICMS diferido no Artigo 400-B?

- Até 6 meses
 De 7 a 12 meses
 De 13 a 18 meses
 De 19 a 24 meses.
 Mais de 24 meses

Nas questões abaixo, assinale com um X a coluna, que mais está em concordância com o que você pensa ou acredita. As colunas correspondem a:

DP: discordo plenamente;

D: discordo;

I: indiferente;

C: concordo;

CP: concordo plenamente.

Assertivas	DP	D	I	C	CP
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.					
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 implantação até hoje.					
6 - O governo do Estado de São Paulo homologa seus créditos acumulados rapidamente.					
7 - Seus fornecedores aceitam a transferência dos créditos acumulados para pagar suas compras sem burocracia.					
8 - Considerando que diferimento foi tão bom para a indústria gráfica do Estado de São Paulo que outros Estados deveriam adotar a substituição tributária para trás para o seguimento gráfico no território brasileiro.					
9 - A sua empresa após o diferimento vem aumentando 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.					
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.					
13 - Esta nova substituição para frente lançada em 2008 pelo Governo Estadual contribuirá no crescimento destes diversos setores.					
14 - A sua empresa tem algum motivo que é impeditivo a transformação do saldo credor de ICMS em Crédito Acumulado do ICMS.					

Deseja receber os resultados desta pesquisa?

() Sim. E-mail _____

() Não.

Muito obrigado pela sua participação!



APENDICE C - DEMONSTRATIVO DO CREDITO ACUMULADO - DCA
(Portaria CAT 53/96 - Modelo 1)

DELEGACIA REGIONAL TRIBUTÁRIA - 09 - ATA.

INSPETORIA FISCAL - PENÁPOLIS

POSTO FISCAL - BIRIGU

Nº	1	Período referência	abril-08
----	---	--------------------	----------

Nome Endereço	Inscrição Estadual	CNAE	Quant. Vias/cópias documentos anexos
	214.000.000.000	2131-0/00	3

REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS	
DÉBITO DO IMPOSTO	
001 - Por saídas com débito do imposto	0,00
002 - Outros débitos: ART.117, INC.II DO RICMS/2000 ART.116-UTIL.SERV.C/IMPOSTO PAGAR	
Crédito apropriado no período	4.106,10
Crédito apropriado no período	
003 - Estornos de créditos:	4.106,10
005 - TOTAL	4.106,10
CRÉDITO DO IMPOSTO	
006 - Por entradas com crédito do imposto	5.823,00
007 - Outros créditos: ART.117, INC.I DO RICMS/2000	
008 - Estornos de débitos:	
010 - Subtotal	5.823,00
011 - Saldo credor do mês anterior	0,00
012 - TOTAL	5.823,00
APURAÇÃO DOS SALDOS	
013 - Saldo devedor (débito menos crédito)	
014 - Deduções	
015 - IMPOSTO A RECOLHER	
016 - Saldo credor (crédito menos débito) a transportar para o mês seguinte	1.716,90

CREDITO ACUMULADO UTILIZAVEL E UTILIZADO NO PERIODO				
B				
021.1 - Transportado do período anterior (043)	0,00			
021.2 - Crédito acumulado recebido em devolução				
021.3 - Excesso de Reserva de Crédito acumulado				
022 - Total utilizável no período (021.1 + + 021.3)	0,00			
023.1 - Fornecedor mat. prima, mat. Secundário, embalagem				
023.2 - Fornecedor máquina, aparelho, equip. industrial				
023.3 - Estabelecimento da mesma empresa				
023.4 - Estabelecimento de empresa interdependente				
023.5 - Crédito acumulado reincorporado ao RAICMS				
023.6 - Crédito acum. reincorporado ao RAICMS p/ reserva				
023.8 - Compensação ICMS exigível GR especial - RE				
023.9 -				
024 - Total utilizado no período (023.1 + +023.9)				
025 - Crédito acumulado não utilizado no período (022 - 024)	0,00			
C				
CRÉDITO ACUMULADO GERADO NO PERIODO				
OCORRÊNCIAS	VALOR DAS OPERAÇÕES	VALOR DOS INSUMOS USADOS NA FABRICAÇÃO E EMBALAGEM DOS PRODUTOS SAÍDOS OU DO CUSTO DAS MERCADORIAS SAÍDAS.	IVA C1-C2 (até centésimos)	CRÉDITO ACUMULADO GERADO
031 - Produtos industrializados para o exterior				
032 - Outras Saídas Art. 68, III do RICMS (inclusive Manaus)	51.972,35			
033 - Semi-elaborados para o exterior		35.553,81	46,18	4.106,10
	ICMS debitado	ICMS creditado		crédito - débito
034 - Apropriação autorizada pelo Processo nº				
035 - Total do crédito acumulado gerado no período (031 + 032 + 034)				4.106,10
D				
CRÉDITO ACUMULADO UTILIZAVEL NO PERIODO SEGUINTE				
041 - Crédito acumulado utilizável apropriado no período				4.106,10
042 - Crédito acumulado não utilizado no período: (025)				0,00
043 - Total do crédito acumulado utilizável no período seguinte (041 + 042)				4.106,10

APENDICE D – LISTA DAS EMPRESAS SELECIONADAS PARA A PEQUISA

01	Gráfica Agabiti Ltda.	70	Best Print Indústria Gráfica Ltda.
02	Antese Artes Gráficas Ltda.	71	Brady WHB do Brasil Ltda.
03	Estatec Indústria e Comércio Ltda.	72	CCD Print Ind. Produtos para Informática
04	Antilhas Embalagens Editora e Gráfica S/A	73	Gráfica Del-Bastos Ltda.
05	Ápice Artes Gráficas Ltda.	74	Ello Brasil Ltda.
06	Brasilgrafica S/A Indústria e Comércio	75	Fascreen Artes Gráficas Ltda.
07	Gráfica e Editora Brogotá Ltda.	76	Fit Color Comércio e Indústria Ltda.
08	Callprint Gráfica e Editora Ltda.	77	Flor de Acácia Gráfica e Editora Ltda.
09	Embagraf Embalagem Gráfica e Editora Ltda.	78	Tipografia Jóia Ltda.
10	Indústria de embalagens Santa Inês Ltda.	79	Formagraf Indústria Gráfica Ltda.
11	Embaplan Embalagens Planejadas Ltda.	80	Garilli Gráfica Editora Ltda.
12	Peeqflex Embalagens Ltda.	81	Giankoy Auto-Adesivos Ind.Com.Ltda.
13	Escala 7 Editora Gráfica Ltda.	82	Gráfica Izeppi Ltda.
14	Exitus Gráfica e Fotolitografia Ltda.	83	Paccagnella & Cia Ltda.
15	Filipress Serviços Gráficos Ltda.	84	Grif Rótulos e Etiquetas Adesivas Ltda.
16	Fotoimpress Postais e Artsgráficas Ltda.	85	Helix Indústria Gráfica Ltda.
17	Gegraf Indústria Gráfica Ltda.	86	Iberograf Formulários Ltda.
18	Globoprint Envelopes e Artes Gráficas Ltda.	87	Informis Formulários e Automação Ltda.
19	Gôndola Gráfica Ltda.	88	Bignardi Ind.Com.Papéis e Artefatos Ltda.
20	Gonçalves S.A. Indústria Gráfica	89	L'D Gráfica Ltda.
21	Indústria Gráfica Guanabara Ltda.	90	Light Print Ind. Com. Adesivos Ltda.
22	Ibratec Artes Gráficas Ltda.	91	Lisan Artes Impressas Ltda.
23	Innovapack Embalagens Ltda.	92	Mack Color Etiquetas Adesivas Ltda.
24	Interprint Ltda.	93	Mark Bem Ind.Com. Etiquetas Adesivas
25	Josar Indústria Gráficas Ltda.	94	Masterform Indústria Gráfica Ltda.
26	Kaquy Ind. Com. Prod. Descart.Serv.Gráf.	95	Meneplast Embalagens e Artefatos Plásticos
27	Litocomp Indústria Gráfica e Editora Ltda.	96	Metroprint Indústria de Formulários Ltda.
28	Mácron Indústria Gráfica Ltda.	97	Modernform Formulários e Serviços Ltda.
29	Multilabel do Brasil S.A.	98	Morikoshi & Filhos Ltda.
30	Nitoli Indústria Gráfica Ltda.	99	Quebecor World São Paulo S.A.
31	Nova Página Gráfica e Editora Ltda.	100	Novelprint Sistemas de Etiquetagem Ltda.
32	Ogra Indústria Gráfica Ltda.	101	Office Print Formulários Ltda.
33	Paulus Graf Embalagens Ltda.	102	Powerpress Rótulos e Etiquetas Adesivas
34	Plastunion Indústria de Plásticos Ltda.	103	Prakolar Rótulos Autos-Adesivos Ltda.
35	Print Indústria de Artes Gráficas Ltda.	104	Print Copy Artes Gráficas Ltda.
36	Print Gráfica e Editora Ltda.	105	Tipografia Priore Ltda.
37	Gráfica Real Belém Ltda.	106	Projetik Brasil Indústria e Comércio Ltda.
38	Rosset Artes Gráficas e Editora Ltda.	107	Indústria de Etiquetas Redan Ltda.
39	Rotagraf Indústria Gráfica Ltda.	108	Moore Brasil Ltda.
40	Gráfica Progresso Indústria e Comércio Ltda.	109	RR Indústria e Comércio de Etiquetas Ltda.
41	Indústria Litográfica Santim Ltda.	110	Rush Gráfica e Editora Ltda.
42	Gráfica e Editora São Luiz Gonzaga Ltda.	111	Gráfica Safira Ltda.
43	Gráfica e Editora Sarapuí Ltda.	112	Salles Moreira Artes Gráficas Ltda.
44	Sericamp Soluções Gráficas Ltda.	113	Gráficos Sangar Ltda.
45	Gráfica Silfab Ltda.	114	Santha Fé Editora e Artes Gráficas Ltda.
46	Sky Comércio e Artes Gráficas do Brasil Ltda.	115	Seac Indústria e Comércio de Etiquetas Ltda.
47	Sutto Artes Gráficas Ltda.	116	Impressora Silmad Ltda.
48	Teclito Editora Gráfica Ltda.	117	Gráfica Sonora Ltda.
49	Tom Artes Gráficas Ltda.	118	Takiy Indústria Gráfica Ltda.
50	Unipac Embalagens Ltda.	119	Thomas Greg & Sons Gráfica e Serviços Ltda.
51	Ind. Embalagens Promocionais Vifran Ltda.	120	Tipografia Prata Ltda.
52	Litografia Bandeirantes Ltda.	121	Artes Gráficas Toloi Ltda.
53	Camarprint Indústria Gráfica Ltda.	122	3C Etiquetas Gráficas e Editora Ltda.
54	Gráfica Adônis Ltda.	123	Tyrex Mercantil e Industrial Ltda.
55	Gráfica Juliani Ltda.	124	Uniflex Indústria Gráfica Ltda.
56	Gráfica Levi Ltda.	125	WS formulários Gráfica e Editora Ltda.
57	Felini & Cia Ltda.	126	Art Chik Produtos Publicitários Ltda.
58	Tatoni & Cia. Ltda.	127	Avaron Informática Ltda.

59	Heliza Editora Comércio e Indústria Gráfica	128	Cauta Formlários Ltda.
60	Cartonagem Jauense Ltda.	129	Felix-Press Formulários Contínuos Ltda.
61	Jofer Emblagens Ltda.	130	GCom Gráfica e Editora Ltda.
62	Ladal Plásticos e Embalagens Ltda.	131	Bernardes e Bernardes Bauru Ltda.
63	Printbil Indústria Gráfica Ltda.	132	Gráfica Rami Ltda.
64	Rigesa Celulose Papel e Embalagens Ltda.	133	Oliveira & Oliveira Artes Gráficas Ltda.
65	Rumograf Indústria Gráfica Ltda.	134	Gráfica Visão Jundiaí Ltda.
66	Mazer & Cia Ltda.	135	Kromos Produções Gráficas Ltda.
67	Alpha Color Etiquetas e Rótulos Ltda.	136	Pressing Editora e Gráfica Ltda.
68	Apiflex Indústria e Comércio Ltda.	137	Tiliform Informática Ltda.
69	Best Print Indústria Gráfica Ltda.	138	G-Box Indústria de Embalagens Ltda.