OS IMPACTOS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO SETOR DO COMÉRCIO VAREJISTA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS APÓS O CONVÊNIO 92/2015

DINAMAR VIDALLAS RODRIGUES¹

RESUMO

Neste ano de 2016, a legislação brasileira juntamente com suas unidades federativas sofreram mudanças em relação ao ICMS – substituição tributária, no qual alguns produtos deixaram de ser tributados enquanto outros entraram para lista. Essa mudança foi ocasionada pela vigência do Convênio 92/2015 da CONFAZ. Então o presente artigo teve como problemática verificar se ao usar do *framework* de Sholes et al. (2014) as empresas consigam minimizar o impacto causado no aumento da tributação de produtos que agora fazem parte do novo rol do ICMS/ST. Além do objetivo de discutir a compreensão prática da tributação pela substituição tributária do ICMS, e alguns de seus principais impactos na realidade empresarial.

Palavras-chave: ICMS/ST, Convênio 92/2015, Planejamento Tributário.

ABSTRACT

In 2016, Brazilian legislation along with its federal units of changes in relation to the ICMS - tax substitution, in which some products are no longer taxed while others joined the list. This change was caused by the force of the Agreement 92/2015 of CONFAZ. So this article was to check whether problematic when using the framework Sholes et al. (2014) companies are able to minimize the impact on increased taxation of products that are now part of the new list of ICMS / ST. Besides the purpose of discussing the practical understanding of taxation for the tax substitution ICMS, and some of its major impacts on business reality.

Key-words: ICMS/ST, Agreement 92/2015, Tax Avoidance.

1. INTRODUÇÃO

As normas tributárias são, em grande medida, criadas por legisladores desatentos ao mundo da teoria econômica. São raras as exceções em que os responsáveis pela expedição das leis tributárias tomam o cuidado de preocupar-se com impactos indiretos que o novo regramento pode gerar na ordem econômica. (PAULA, 2011)

¹ Mestranda em Ciências Contábeis pela Fundação Instituto Capixaba em Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças – FUCAPE. E-mail: excelencia.dinamar@hotmail.com

Segundo autores, Biava Júnior e Oydamari (2010), os governos estaduais atualmente estão ampliando o rol de produtos abarcados pela técnica de tributação da substituição tributária no ICMS, cujo funcionamento consiste no recolhimento do ICMS antecipadamente por um único contribuinte, geralmente o primeiro na cadeia de valor (em geral, o industrial – mercadoria nacional - ou importador – mercadoria importada) com objetivo de reduzir a sonegação do imposto, aumentando consequentemente o nível de arrecadação.

Os autores supracitados estavam corretos quanto à afirmação feita em relação ao ICMS/ST, pois em 20 de agosto de 2015, o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ publicou no Diário da União um Convênio, correspondente ao número 92/2015 com os seguintes dizeres:

Cláusula primeira:

Acrescido o parágrafo único à cláusula primeira pelo Conv. ICMS 146/15, efeitos a partir de 01.01.16.

Parágrafo único. Este convênio se aplica a todos os contribuintes do ICMS, optantes ou não pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições Simples Nacional. Nova redação dada ao da cláusula segunda pelo Conv. ICMS 146/15, efeitos a partir de 01.01.16.

A partir de 1º de janeiro de 2016, muitos produtos passaram a ter substituição tributária referente ao ICMS, enquanto outros foram excluídos dessa lista, o que ocasionou certo impacto para os novos produtos dessa lista de ICMS/ST.

Inclusive o estado de Minas Gerais, através do Decreto nº 46.931 de 30 de dezembro de 2015, alterou o Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002.

(...) a partir de 1º de fevereiro de 2016 novas mercadorias se submeterão ao regime da substituição tributária com âmbito de aplicação interno.

Assim, os contribuintes que em 31 de janeiro de 2016 possuírem em seu estabelecimento mercadorias cujas operações vão passar a ser alcançadas pelo regime de substituição tributária deverão inventariar o estoque existente ao final desta data e calcular o imposto devido a título de substituição tributária, observado o disposto na Resolução nº 4.855/2015.

Diante, dessa nova situação segue a seguinte pergunta problema: um planejamento tributário de acordo com o arcabouço de Sholes et al. (2014), analisando todos os tributos todas as partes e todos os custos seria uma das soluções na tentativa do gestor amenizar os principais impactos causados pelo convênio 92/2015?

O presente artigo tem como objetivo discutir a compreensão prática da tributação pela substituição tributária do ICMS, e alguns de seus principais impactos na realidade empresarial, através de exemplos de empresas localizadas no Estado de Minas Gerais.

Espera-se com a realização deste trabalho que o empresário use da elisão fiscal como descreve Nishioka (2010), como intermédio de reduzir futuros danos sobre aumento na carga tributária, especialmente se tratando do ICMS, ou seja, usando meios legais para amenizar esse impacto.

Este artigo está dividido em cinco sessões: introdução, fundamentação teórica, metodologia, análise de resultados e considerações finais.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Planejamento Tributário

Varsano, et al. (1998) descrevem que a estabilização da economia e o crescimento decorrente do Plano Real, propiciaram apreciável ascensão da receita pública. No ano de 1994, a carga tributária brasileira foi de 29,8% do PIB, a mais elevada já registrada na nação brasileira até aquele momento, e nos dois anos seguintes conservou em torno de 29%. Os dados de arrecadação referentes a 1997 apontaram para resultado da mesma ordem de grandeza.

Uma pesquisa mais aprofundada sobre a evolução da carga tributária brasileira segundo Santos et. al. (2008) comprova que ainda que haja alguma controvérsia sobre o tamanho preciso da carga tributária bruta brasileira (CTBB), não resta dúvida de que ela aumentou consideravelmente nos últimos 12 anos.

Coelho (2006), afirma que uma das soluções para se conseguir a redução dessa alta carga tributária seria usar da elisão fiscal, que conforme Nishioka (2010) é a utilização de parâmetros legais para efetivamente a empresa desembolsar uma

quantidade monetária menor em relação ao que pagava, na hora de quitar os tributos. Mas é preciso ir além da elisão fiscal e realizar um planejamento tributário.

Nishioka (2010) descreveu em sua tese de doutorado, a questão de se utilizar a melhor forma de tributação, passa a ser uma questão de sobrevivência devido a 35,02% do Produto Interno Bruto de 2010 correspondem somente aos tributos. Por isso se a escolha entre qual tipo de tributação, não for bem concebida ou executada acarretará em um aumento de custos para a empresa. Os valores devidos e não pagos desse planejamento mal sucedido provocará multa de ofício e juros de mora o que tornará ainda, mas difícil o pagamento do débito.

Estudiosos como Calijuri (2009), Hanlon e Heitzman (2010) ressaltam a importância de usar o *tax avoidance* seguindo o *framework* de Sholes et al. (2014), ou seja, analisando todos os tributos, todos os custos e todas as partes. Shackelford e Shevlin (2001) evidenciaram o tanto que o arcabouço de Sholes et al. (2014) influenciou o desenvolvimento de pesquisa empírica em contabilidade, além do que esse tripé de “*all cost, all taxes and all parties*” tornou-se um paradigma muito aceito entre o predito e o real, sendo em pesquisas na área tributária ou não.

2.2 ICMS E OS PRINCÍPIOS: DA NÃO CUMULATIVIDADE E DA SELETIVIDADE

De acordo com Paula (2011) a CF/88 ampliou a base de incidência do antigo ICM (Imposto de Circulação de Mercadorias), que incorporou cinco tributos que ficavam a cargo da competência federal, Imposto Único sobre Lubrificantes e Combustíveis (IULC), Imposto Único sobre Energia Elétrica (IUEE), Imposto Único sobre Minerais (IUM), Imposto Sobre Serviços de Comunicação (ISC) e inclusão das novas bases de incidência teve como consequência a alteração da denominação do ICM, que passou a incluir em sua nomenclatura as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação tornando-se ICMS (Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços).

Allegretti (2013) destaca ainda, que a Emenda Constitucional 87/65 foi responsável por elevar em texto constitucional não cumulatividade, prevendo-a em relação a ambos, IPI e ICM, e detalhando que estes impostos seriam apurados abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores. Foi utilizado também o mesmo texto pela Constituição de 1967 (arts. 21, § 3º e 23, II), não tendo sido alterado pela Emenda Constitucional nº 1/69. Enquanto na CF/88 os

dispositivos que previam a não-cumulatividade ganharam redação um pouco diferente, substituindo-se o verbo “abater” pelo verbo “compensar”.

Sobre, o princípio da não cumulatividade, Biava Júnior e Oydamari (2010) explicam o funcionamento do mesmo, citando que além de ser um imposto ser um não-cumulativo, permitindo a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou por outra Unidade Federativa, o ICMS, também é considerado um imposto seletivo, ou seja, pelo princípio da seletividade, o imposto pode ser cobrado em função da essencialidade das mercadorias possibilidade de alíquotas diferenciadas por tipo de mercadorias.

Para Baratto e Macedo (2007), existe um princípio da seletividade devido às alíquotas do ICMS, que podem ser definidas de forma seletiva pelos Estados, atribuindo-se alíquotas menores para os produtos mais essenciais e alíquotas maiores para os produtos mais supérfluos. Sendo que, as alíquotas nas operações interestaduais são definidas por uma resolução do Senado Federal, e em geral são de 12% ou de 7%.

Porém, Carrazza (2011) expõe um conceito mais abrangente sobre o princípio da seletividade do ICMS, afirmando que, os impostos seletivos, devem ser utilizados como instrumento de política econômica fiscal para estimular a prática de operações ou prestações úteis ou convenientes ao Estado. Dessa forma, passa-se a onerar outras operações que não sejam convenientes.

Ainda para Baleeiro (2005) e Tilbery (1990) *apud* Vasconcellos (2013) já descreviam que a essencialidade esta envolvida intrinsecamente com a seletividade dos produtos/serviços. Melo (2008), está de pleno acordo com os autores supracitados que a essencialidade é o critério para aplicação de alíquotas diferenciadas às diversas espécies de mercadorias e serviços.

2.3 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

A Constituição Federal de 1988, cita sobre a Substituição Tributária nos dois artigos que se seguem:

Art. 58 [...]
[...]

§ 2º A lei pode atribuir a condição de responsável:

I - ao comerciante ou industrial, quanto ao imposto devido por produtor pela saída de mercadoria a eles destinada;

II - ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido por comerciante varejista, mediante acréscimo, ao preço da mercadoria a ele remetida, de percentagem não excedente de 30% (trinta por cento) que a lei estadual fixar;

III - à cooperativa de produtores, quanto ao imposto relativo às mercadorias a ela entregues por seus associados.

Constituição Federal, Art. 150: [...]

[...]

§ 7.º 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 imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Entende-se por substituição tributária o mecanismo pelo qual é atribuído, por lei, um responsável pelo pagamento do imposto devido em uma ou várias operações ou prestações que precedem o recolhimento, que incidem simultaneamente, ou que vêm a ser concretizadas depois do recolhimento tributário. Quando relacionado às operações, um dos elementos da cadeia da circulação de mercadorias fica responsável pelo recolhimento do imposto devido pelos outros elos da mesma cadeia, sejam das etapas a jusante ou a montante. (PAULA, 2011)

2.3.1 Conceito de Substituição Tributária Progressiva

Biava Júnior e Oydamari (2010) denomina a substituição tributária progressiva, como substituição “para frente”, por se tratar de um regime de apuração do ICMS, em que a responsabilidade do imposto devido em relação às operações, é atribuída a outro contribuinte, antes mesmo de ocorrer o fato gerador.

Conforme Allegretti (2013) a substituição tributária aplicável a toda sorte de tributos plurifásicos, foi elaborada com especial finalidade de aplicação ao ICMS, de maneira a respeitar a sua materialidade e a não cumulatividade exigida pela Constituição.

Rosa (2009 p. 53-54) esclarece melhor essa modalidade de substituição tributária do ICMS, exemplificando que:

“A substituição tributária das operações subsequente, também chamada de substituição para frente, ocorre quando, por exemplo, uma fábrica de cigarros, ao vender para o comerciante, debita o imposto normal sobre sua operação, mas também já calcula o imposto do comerciante, referente a

operação subsequente, cobra na nota fiscal, apura e declara separadamente o valor do imposto retido e recolhe ao Estado, como substituto”.

Quadro 2: ICMS/ST Progressiva

Fonte: Alexandre (2014)

Alexandre (2014) explica o quadro acima, citando que, tributo é pago de uma vez por A, sendo calculado sobre o valor pelo qual se presume que a mercadoria será vendida ao consumidor.

2.3.2 Conceito de Substituição Tributária Regressiva

De acordo com Alexandre (2014) a substituição tributária regressiva ou antecedente ocorre nos casos em que as pessoas ocupantes das posições anteriores nas cadeias de produção e circulação são substituídas, no dever de pagar tributo, por aquelas que ocupam as posições posteriores nessas mesmas cadeias.

Quadro 3: ICMS/ST Regressiva

Fonte: Alexandre (2014)

No referido quadro acima, Alexandre (2014), afirma que somente nas operações entre “A” e “B” ocorre substituição tributária para trás, ou seja, regressiva. As operações entre “B” e “C”, assim como futuras vendas aos consumidores, sujeitam-se à sistemática normal de tributação, em que o comerciante alienante figura como contribuinte.

2.3.3 Mercadorias com Substituição Tributada no Estado de Minas Gerais

Lei Kandir (Lei Complementar 87/96) ficou incumbida pela Constituição Federal para o ordenamento do instituto da substituição tributária. Cabem aos regulamentos estaduais do ICMS pormenorizarem as questões referentes ao mecanismo, como setores envolvidos, prazos de recolhimento, metodologia de apuração, etc. Em Minas Gerais, esse papel é realizado pelo RICMS/2002, que regula a operacionalização do ICMS no Estado. Regulamento este, alterado como já discorrido anteriormente pelo Decreto nº 46.931/2015.

3 METODOLOGIA

Para realização deste trabalho, utilizou-se segundo Silva (2006) explicativa e bibliográfica. Uma vez que, este trabalho buscou embasamento em diversos artigos científicos, livros e na própria legislação para escrever sobre o tema abordado.

Por fim, uma pesquisa explicativa, pois houve a explicação do fenômeno que ocorreu com a publicação do Convênio 92/2015 com o Decreto 46.931/2015, referente ao setor do comércio varejista de produtos alimentícios.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Uma empresa situada no Estado de Minas Gerais AB Suplementos realiza compras no estado de São Paulo. Dessa forma, escolheram-se, aleatoriamente, um produto para ser objeto de estudo. O preço da Nota Fiscal foi recolhido da empresa AB Suplementos, fatos ocorridos em 2015 e em 2016, com os mesmos NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul).

Exemplo de compras de produtos em 2015:

Natureza da operação: 2403- Compra de produtos para comercio.

Estado de Origem: São Paulo.

Estado de Destino: Minas Gerais.

NCM: 1516-2000 Gordura e óleos vegetais.

Valor da Nota: R\$ 2.719,23.

TABELA 1: Compras Interestaduais antes da vigência do Decreto 46.931/2015
Em cálculos

DESCRIÇÃO	VALORES
Valor da operação	R\$ 2.719,23
ICMS regularmente destacado (alíquota: 7%)	R\$ 190,34
Cálculo da exclusão do ICMS operação interestadual da base de cálculo, considerando-se o imposto regularmente destacado no documento fiscal.	R\$ 2.719,23- R\$ 190,34
Valor da operação sem o ICMS operação interestadual	R\$ 2.528,89
Base de Cálculo do ICMS diferencial de alíquota, considerando-se a alíquota interna de 18%	R\$ 3.084,01
Cálculo do ICMS diferencial de alíquota, considerando-se a alíquota interna de 18%	(R\$ 3.084,01 x 18%) (R\$ 2.719,23 x 7%)
Valor total a ser recolhido ao Estado de destino: ICMS diferencial de alíquota	R\$ 364,78

Fonte: elaborado pela autora da pesquisa.

Exemplo de compras de produtos ST em 2016:

Natureza da operação: 2403- Compra de produtos para comercio.

Estado de Origem: São Paulo.

Estado de Destino: Minas Gerais.

NCM: 1516-2000 Gordura e óleos vegetais.

Valor da Nota: R\$ 2.719,23.

Quadro 4: Compras após interestaduais após vigência Conv. 92/2015.

TESTE		CÁLCULO ICMS-ST ANEXO XV												14/06/2016	1 de 1
														10004	
#	SubItem AnexoXV	Valor Prod	Valor IPI	Frete	Soma	MVA	BC/ST	Aliq ICMS	Total Aliq	Créd ICMS	Destaque ICMS/ST	ICMS/ST a recolher	Total a recolher	ICMS + FEM	
NF 50000															
1	17.028.01	2.719,23	0,00	0,00	2.719,23	36,29%	3.706,04	18%	667,09	7%	190,35	476,74	476,74	476,74	

Fonte: Site da Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais

Neste exemplo o com o NCM 1516-2000 mostra que no ano de 2015 o mesmo não estava inserido na Lista de Mercadorias de Substituição Tributária e com as novas alterações em 2016 o mesmo foi inserido, onde obteve um aumento de R\$ 364,78 para R\$ 476,74, aumentando de mais de 30 % da tributação.

O estudo teve como objetivo analisar qual é o impacto causado pela mudança na forma de tributação, quando é adotado o regime de substituição tributária no ICMS.

Após análise dos dados apresentados, constatou-se que o impacto causado pela utilização do Regime de Substituição Tributária, no produto avaliado, apresenta um acréscimo no valor de venda da mercadoria para o consumidor final, por se tratar de um aumento no custo do comerciante, caso esse mantenha a mesma margem de lucro utilizada nas duas formas de tributação. Na Gordura e óleos temos um acréscimo de 30% no valor do tributo pago ao governo quando o imposto é recolhido pelo Regime de ST.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa foi realizada para que o empresário use da elisão fiscal como descreve Nishioka (2010), como intermédio de reduzir futuros danos sobre aumento na carga tributária, especialmente se tratando do ICMS, ou seja, usando meios legais para amenizar esse impacto. Pois, Todos os custos como indica Scholes et al. (2014) representa tanto os custos tributários quanto os não tributários.

Isso fez concluir que este trabalho verificando que o Regime de Substituição Tributária, assim como centraliza a fiscalização e aumenta a arrecadação, também aumenta o valor do imposto cobrado do contribuinte, impactando, significativamente, no valor de venda da mercadoria para o consumidor final.

Dessa forma, tanto a pergunta problema, como o objetivo fora respondidos. Pois ao usar o *framework* de Sholes et al. (2014), nota-se que o impacto no custo ocasionado pelo convênio 92/2015 pode sim reduzir.

Primeiramente o planejamento tributário pode minimizar os custos tributários que uma entidade pode vir a ter com a mudança na legislação fiscal, através da análise de custos, como também contratos com fornecedores em quesitos como lotes de compra, parcerias, ou seja, análise dos *stakeholders* (todas as partes) e por último dos tributos.

Então, como sugestão de pesquisas futuras, é possível realizar um estudo de campo, a fim de mensurar empiricamente esses impactos.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. São Paulo: Método, 6 ed, 2014.

ALLEGRETTI, Ivan. A concentração nos tributos cumulativos e a neutralidade em relação ao mercado. **Dissertação de Mestrado – USP**, São Paulo, 2013. Disponível em:<file:///C:/Users/bolsistapibic/Downloads/Dissertacao_Concentracao_e_neutralidade_Ivan_Allegretti.pdf>. Acesso em: 19 jun. 2016.

BALEEIRO, A. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 11 ed, 2006.

BARATTO, Gedalva; MACEDO, Mariano de Mattos. Regime Tributário do ICMS nas transações interestaduais – harmonização tributária ou autonomia estadual? **Revista Paranaense de Desenvolvimento**. Curitiba, n. 113, p. 9-30, jul/dez 2007. Disponível em: <<http://www.ipardes.pr.gov.br/ojs/index.php/revistaparanaense/index>>. Acesso em: 19 jun. 2016.

BIAVA JÚNIOR, Roberto e OYDAMARI, José Carlos Tiomatsu. Impactos da Substituição Tributária do ICMS na Lucratividade e nos Custos Empresariais. **Revista de Contabilidade – Ufba**, Salvador –Ba, v. 4, n. 2, p. 71-91, mai/ago 2010. Disponível em: <<http://www.portalseer.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/view/4456/3368>>. Acesso em: 19 jun. 2016.

BRASIL. **Conselho Nacional de Política Fazendária**. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/convenios-icms-92-15>>. Acesso em: 19 jun. 2016.

_____. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 18 jun. 2016.

_____. **Lei Complementar 87/1996**. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm> Acesso em: 18 jun. 2016.

_____. **Secretaria do Estado da Fazenda de Minas Gerais – Decreto nº 46931/2015**. Disponível em:
<http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/2015/d46931_2015.htm>. Acesso em: 19 jun. 2016.

_____. **Secretaria do Estado da Fazenda de Minas Gerais – Decreto nº 43080/2002**. Disponível em:
<http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/d43080_2002.htm>. Acesso em: 19 jun. 2016.

_____. **Secretaria do Estado da Fazenda de Minas Gerais – Regulamento ICMS/2002**. Disponível em:
<http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ricms/sumario2002.htm>. Acesso em: 19 jun. 2016.

CALIJURI, Mônica. Avaliação da Gestão Tributária a partir de uma perspectiva Multidisciplinar. **Tese Doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade**. São Paulo, 2009.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 15. ed., rev. e ampl. até a EC 67/2011, de acordo com a Lei Complementar 87/1996 com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros, 2011.

COÊLHO, Sancha Calmon Navarro. Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 11, CTN, e o direito comparado. Rio de Janeiro; Forense, 2006, 224 p. Disponível em: <http://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/2339/Evas%C3%A3o_e_Elis%C3%A3o_Fiscal.pdf>. Acesso em: 18 jun. 2016.

HANLON, M.; HEITZMAN S. (2010). A review of tax research. **Journal of Accounting and Economics**, v. 50, Issue 2-3, p. 127-178, 2010.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS – Teoria e Prática**, São Paulo: Dialética, 10 ed, 2008.

NISSHIOKA, A. N. (2010) Planejamento Fiscal e Elusão Tributária na Constituição e Gestão de Sociedade: os limites jurídicos de requalificação dos atos e negócios jurídicos pela Administração. **Tese de Doutorado Faculdade de Direito de São Paulo**, 2010.

PAULA, Felipe Viana de. O impacto do regime de substituição tributária sobre o preço de produtos derivados do Leite no Estado de São Paulo. **Dissertação de mestrado –USP (Escola Superior de Agricultura “Luiz Queiroz)**, Piracicaba, 2011.

ROSA, José Roberto. **Substituição Tributária no ICMS**. Itu: Ottoni, 2 ed, 2009.

SHACKELFORD, Douglas A. SHEVLIN, Terry. Empirical Tax research in accounting. **Journal Of Accounting & Economics**, fev. 2001. Disponível em: <https://tippie.uiowa.edu/accounting/mcgladrey/winterpapers/shevlin_shackelford.pdf>. Acesso em: 18 jun. 2016.

SHOLES, et al. **Taxes and Business Strategy: a Planning Approach**. Prentice Hall, 2014, FifthEdition.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro da. Metodologia da Pesquisa: aplicada a contabilidade. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

VARSANO, Ricardo, et al. **TRIBUTAÇÃO NO BRASIL: CARACTERÍSTICAS MARCANTES E DIRETRIZES PARA A REFORMA*** 1998, Disponível em: <http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/revista/rev902.pdf>. Acesso em: 19 jun. 2016.