

**A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E AS EMPRESAS DE CONTABILIDADE:
PERCEPÇÕES DA IMPLEMENTAÇÃO DO PROCESSO**
**TAX SUBSTITUTION AND ACCOUNTING FIRMS: PERCEPTIONS OF THE
IMPLEMENTATION PROCESS**

Recebido: __/07/2015 – Aprovado: __/11/2015 – Publicado: 27/06/2016
Processo de Avaliação: Double Blind Review

*Sergio Roberto da Silva*¹

Mestre em Ciências Contábeis pela Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado
Fundação Getúlio Vargas
sergioroberto@auditaconsultoria.com.br

Anderson Souza Gonçalves

Especialista em Gestão Tributária
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado
admsrs@hotmail.com

Marcelo Rabelo Henrique

Doutorando em Administração de Negócios pelo Instituto Universitario ESEADE (Escuela Superior de Economía y Administración de Empresas)
Mestre em Ciências Contábeis
ESEADE - Argentina, Universidade Nove de Julho e Universidade Paulista
marcelo@mrhenriqueconsult.com.br

Márcia Welita da Silva

Estudiante de Maestría en Gobernanza Empresarial de la FMU (Facultades Metropolitanas Unidas) e
Universidade Nove de Julho
mwelita@hotmail.com

RESUMO

A assessoria Contábil tem sido de grande importância para desempenho das empresas brasileiras. O objetivo dessa pesquisa é identificar a experiência que o contabilista de assessoria contábil externa obteve na adoção do regime de substituição tributária do ICMS. O trabalho buscou identificar quais foram as principais dúvidas, quais as ações de atualizações da matéria, o impacto do assunto nas empresas contábeis, se tiveram uma sobrecarga de serviço ou não. A pesquisa foi realizada através do estudo de multi casos num total de quatro casos de empresas de Contabilidade. Foram entrevistados quatro gerentes/proprietários de escritórios contábeis do município de Guarulhos-SP. Foi elaborado um protocolo de pesquisa aplicado aos quatro casos. O resultado da pesquisa foi

¹ Autor para correspondência: FGV – EAESP: Fundação Getúlio Vargas – Escola de Administração de Empresas de São Paulo. Av. Nove de Julho, 2029 - Bela Vista, São Paulo – SP – Brasil – CEP: 01313-902.

que os contadores tiveram dificuldade com a sistemática, o cálculo e preenchimento das notas fiscais, onde houvesse incidência de substituição tributária.

Palavras-chave: assessoria contábil; Contadores; ICMS; Substituição tributária.

ABSTRACT

The Accounting advisory services has been of great importance to the performance of Brazilian companies. The purpose of this research is to identify the experience that the accounting officer of external accounting advice obtained in the adoption of the ICMS tax substitution regime. The study sought to identify what were the main questions, which updates the actions of matter, the impact of the issue in accounting firms, if they had a work overload or not. The survey was conducted through multi case studies in a total of four cases of accounting firms. They were interviewed four managers / owners of accounting offices in the city of Guarulhos, Brazil. A research protocol applied to the four cases has been prepared. The result of the research was that accountants had difficulty with the systematic, calculating and filing of invoices where there was incidence of tax substitution.

Key-words: Accounting advisory services; Accountants; ICMS; tax substitution.

1. INTRODUÇÃO

A baixa taxa de crescimento da economia brasileira é, atualmente, um fator que está sempre presente na sociedade. Sobre o assunto, Gianetti (2006) aponta dois fatores que restringem o crescimento brasileiro: o primeiro diz respeito à grande drenagem de recursos do setor privado para financiar gastos correntes do setor público, isto é, a carga tributária. Esse assunto é apontado como um entrave para o crescimento brasileiro (Mano,2006). A carga tributária bruta, em 2006, atingiu cerca de 38% do PIB - produto interno bruto -, sendo que o padrão para países de renda média é de 20% a 25% do PIB (Gianetti,2006); o segundo diz respeito às deficiências do arcabouço jurídico-institucional que definem as regras do jogo econômico e distorcem o funcionamento normal dos mercados, tolhendo o empreendedorismo e inibindo o investimento privado.

No mesmo sentido, Franco (2006, p. 813) afirma que “o resultado disso é uma verdadeira parafernália fiscal cuja matéria tributária apenas os especialistas conseguem atuar”.

Nos últimos anos, o imposto sobre a renda tem sido um dos principais alvos do governo. A facilidade de fiscalizar o imposto retido na fonte ou congelamento de sua tabela gerou uma elevada arrecadação. Já nos impostos sobre o consumo, o Brasil ganha em arrecadação. Os bens duráveis carregam uma carga de impostos em seus preços entre 40% e 50%, enquanto que em outros países os tributos pesam em torno de 6% a 7%. Os alimentos carregam em seus preços 35% de impostos, enquanto a média internacional é de 7%. Com isso, os mais penalizados são os grupos de baixa renda (Albuquerque, 2003). Os tributos incidentes sobre a folha de salários das empresas constituem outro fator que causa anomalias na economia brasileira. O alto custo de contratação e manutenção de funcionários é umas das principais causas do crescimento da economia informal. (Albuquerque, 2003).

A sonegação é hoje um problema a ser sanado no sistema tributário nacional. A reforma tributária vem sendo almejada há tempos e o que se vê é o agravamento dessas distorções na economia. Cada vez que a carga tributária aumenta, a sonegação também.

Os impostos possuem características extrafiscais, em maior ou menor intensidade. Alguns tributos foram criados com objetivos essencialmente extrafiscais, não arrecadatórios, como é o caso de imposto de importação, que existem fundamentalmente para serem instrumentos de política industrial e proteção à econômica interna. (Albuquerque, 2003).

No que tange ao setor público, do ponto de vista fiscal, o importante é arrecadar de forma mais eficiente, mais econômica e mais simples possível. Entretanto, esse cenário não encerra todos os pontos de vista sobre o assunto. Frequentemente, a mídia registra várias ocorrências sobre esses fatores limitantes do crescimento brasileiro. Porém, tal cenário já é suficiente para destacar a necessidade de as empresas darem devida importância à gestão de tributos, o que justifica o enfoque do presente trabalho.

Um dos tributos mais representativos aos Estados é o ICMS - Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviço de Transporte Intermunicipal e de Comunicação. Segundo a pesquisa da Receita Federal do Brasil (Brasil,2005), o ICMS representou 7,99% do PIB total de consumo brasileiro sobre a carga tributária bruta. E este trabalho vem focar neste imposto, especialmente na implementação de uma nova sistemática chamada substituição tributária - ST.

A substituição tributária, por se tratar de uma legislação com ricos detalhes, torna-se complexa. Observa-se que a responsabilidade das empresas contábeis é garantir o cumprimento da lei. Grande quantidade de empresas é assessorada por organizações contábeis, as quais zelam pelo perfeito alinhamento com a normatização contábil e tributária.

Dentro deste cenário, aumenta a responsabilidade do profissional da Contabilidade em orientar seus clientes sobre o assunto da substituição tributária o que leva, nesta pesquisa, à seguinte questão-pergunta: As empresas de Contabilidade terceirizadas estão preparadas para orientar seus clientes sobre a Substituição Tributária do ICMS?

O objetivo principal do trabalho é descrever as experiências vividas pelos contabilistas de assessoria contábil com relação ao atendimento sobre a substituição tributária do ICMS do Estado de São Paulo.

Os objetivos específicos e as questões investigativas são apresentadas no Quadro 01.

Quadro 01 - Objetivos específicos e questões investigativas.

Item	Objetivos específicos da questão a ser respondida.	Questões investigativas: serão respondidas pelo pesquisador depois da pesquisa
1.	Identificar grau de conhecimento do contador sobre a substituição tributária.	Qual o grau de conhecimento que os contadores possuem sobre a ST?
2.	Identificar como o contador obteve conhecimento da legislação da substituição tributária.	Qual foi o contato do contador com a ST?
3.	Identificar as dificuldades por quais os contabilistas vivenciaram com seus clientes.	Quais foram as dificuldades vivenciadas pelos contabilistas em relação a seus clientes?
4.	Identificar as alterações que a substituição tributária trouxe para as empresas de Contabilidade.	Quais as alterações que o atendimento da ST trouxe as empresas contábeis?
5.	Identificar as maiores dificuldades na interpretação da lei.	Quais as dificuldades na interpretação da lei em relação à ST?
6.	Identificar se os contadores estão tendo dificuldades na orientação a seus clientes sobre a mudança da lei sobre substituição tributária.	Quais as dificuldades na aplicação da lei em seus clientes?

Fonte: Elaborado pelos autores.

A sociedade brasileira mostra sinais de profunda insatisfação com seu sistema tributário. Sua atual estrutura de impostos é uma das mais complexas do mundo, tendo chegado a um avanço de deterioração, ineficiência entre outros. (Albuquerque, 2003).

Amaral, Olenike e Amaral (2013) destacam que, desde 05 de outubro de 1988 (data da promulgação da atual Constituição Federal) até 31 de agosto de 2013 (ano de seu 25º aniversário), foram editadas 4.785.194 (quatro milhões, setecentos e oitenta e cinco mil, cento e noventa e quatro) normas. Isto representa, em média, 524 normas editadas todos os dias ou 784 normas editadas por dia útil.

Os mesmos autores apresentam as normas por esferas, a saber: federal, estadual e municipal. No âmbito federal, foram editadas 158.663 normas desde a promulgação da Constituição Federal, passando por 6 emendas constitucionais de revisão, 74 emendas constitucionais, 2 leis delegadas, 85 leis complementares, 5.125 leis ordinárias, 1.238 medidas provisórias originárias, 5.491 reedições de medidas provisórias, 11.111 decretos federais e 135.530 normas complementares (portarias, instruções normativas, ordens de serviço, atos declaratórios, pareceres normativos, entre outros).

A relevância científica do presente trabalho se apoia fundamentalmente no relato sobre as dificuldades encontradas pelas empresas de assessoria contábil com a entrada do regime de substituição tributária do ICMS. O tema possui certa relevância por evidenciar a

complexidade da legislação tributária brasileira, compartilhando ainda com outros contabilistas as dificuldades, erros e acertos frente a este assunto que é de grande mobilização na área, além de alertar sociedade empresarial sobre a necessidade de uma boa assessoria contábil.

O trabalho esta estruturado em cinco seções. Inicialmente, esta se faz a introdução sobre o tema. Num segundo plano aborda e caracteriza as empresas de contabilidade, o tributo ICMS. Em terceiro plano, a metodologia utilizada na pesquisa. Num quarto plano, os resultados da pesquisa e, por último as considerações finais da pesquisa.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

O proposto da pesquisa revela três pontos importantes no estudo: as empresas de contabilidade, o regime tributário denominado Substituição tributária E nesses temas que está dividido o referencial teórico desse estudo

2.1. AS EMPRESAS DE CONTABILIDADE

O presente tópico tem por objetivo conceituar e discorrer sobre as empresas de Contabilidade. Conhecida dos empresários, porém, pouco conhecida academicamente. Têm-se poucos estudos que falam exatamente sobre esta organização.

Há 35 anos, as empresas de Contabilidade eram dedicadas à execução de serviços contábeis. Nos dias de hoje, são completamente diferentes em todos os aspectos. Iniciando pelo nome com que eram identificados, os escritórios de Contabilidade eram conhecidos por seu titular ou seus sócios chamados popularmente como “contadores” (não importando sua formação) ou guarda livros, para alguns clientes mais antigos (Thomé,2001).

A grande evolução está na prestação dos serviços, cuja característica principal era o trabalho pessoal do proprietário. Com o crescimento, evolui a forma de prestar serviços ao cliente. O trabalho pessoal do sócio foi sendo substituído por funcionários contratados. O contabilista passou a ser também empresário, dividindo seu tempo entre supervisão, controle e fiscalização dos serviços executados por seus funcionários para os clientes e a administração do próprio negócio.

O trabalho pessoal do contabilista, como visitas regulares aos clientes, foi mudando. Vários fatores contribuíram para as mudanças: a necessidade de crescer foi um deles. O trabalho pessoal limitava a quantidade de clientes à capacidade produtiva do contabilista. A contratação de profissionais aumentou a capacidade de atendimento, as visitas pessoais foram ficando de lado. A chegada do computador ajudou muito, pois quando o contabilista que visitava a um cliente, se necessário executava alguns serviços, como escrituração de livros fiscais, admissão e demissões de funcionários, entre outros serviços. A informática centralizou a execução desses outros serviços na empresa contábil, substituindo a visita do profissional. (Thomé,2001).

A mudança da legislação tributária, trabalhista e previdenciária contribuiu bastante para evolução dos serviços prestados a clientes e deslocou sua execução para dentro da empresa contábil. (Thomé,2001).

Em geral, as empresas de Contabilidade prestam serviços para pessoas jurídicas e pessoas físicas que atuam em todos os ramos da atividade. Segundo Pereira (2003, p. 40) o “ambiente no qual estão inseridas as empresas contábeis é tão dinâmico quanto o ambiente das demais organizações nacionais”. É comum que as empresas de Contabilidade dediquem tanto à execução de serviços como assessorar seus clientes a atender as micro, pequenas e médias empresas. Algumas empresas contábeis preferem se especializar em certos ramos de atividades, como por exemplo, só comércio, serviço ou indústria. (Thomé,2001).

Conforme pesquisas realizadas por entidades representativas, as empresas estão diretamente ligadas às orientações recebidas da empresa contábil. O SEBRAE-SP e a FIPE realizaram no ano de 2001, uma pesquisa sobre qual o apoio que os empresários buscavam ao seu negócio. Evidencia-se que 66% das pequenas e médias empresas buscam assessoria no contador ao longo do seu ciclo de vida. Segundo Pereira (2003, p. 43), as “palavras organização e empresa têm o mesmo significado no ambiente atual, um conjunto interativo de pessoas ou de organismos”.

A qualidade da mão-de-obra é da maior importância, pois para atender seus clientes, o profissional contábil tem que estar sempre atualizado da legislação vigente. A formação profissional deve ter a sua base na área contábil com conhecimentos no campo do Direito e nas áreas de Administração, Economia e Finanças. A área onde se exige maior especialização é a de consultoria, normalmente atendida pelos sócios. No departamento contábil, necessita-se de contabilistas, no departamento de pessoal figura o encarregado, no qual tem amplos e bons conhecimentos da legislação trabalhista. Já no departamento fiscal, um especialista de tributos das mais variadas espécies, normalmente realizado por assistentes e auxiliares. Além dessas áreas, a empresa contábil precisa contar com profissionais de outros setores como advogados e informática. (Thomé,2001).

A empresa de Contabilidade, não se limita apenas à área tributária, auxiliando também na administração de funcionários, consultoria, Contabilidade, escrituração fiscal, serviços comerciais, auditoria, perícia e assessoria.

O departamento fiscal pode ser considerado um departamento de alto risco da empresa contábil. As multas impostas pelo poder público em razão de atraso ou falta de entrega de informações acessórias pelo contribuinte, podem gerar um verdadeiro confisco.

A atualização permanente é uma necessidade em quase todas as profissões. Em alguns países, ela é obrigatória e quem não cumpre certa carga horária de atualização não tem seu registro ou licença profissional renovado. São muitas as fontes onde o empresário contábil deve buscar a atualização. (Thomé,2001). As atualizações diárias e imediatas são através das páginas eletrônicas ligadas aos entes federativos. O veículo mais utilizado para informações técnicas de curto prazo, geralmente uma semana, são boletins especializados editados por empresas que se dedicam a esse tipo de informação. (Thomé,2001).

Quando se trata da postura do profissional, Thomé (2001, p. 62) assim descreve:

A postura profissional é um estado de espírito. É a decisão de auxiliar o cliente na busca de uma solução para suas necessidades e fazer o possível para chegar a essa solução. Quando o assunto for pertinente a nossa entidade, a procura da solução é nossa obrigação. Quando estiver fora de nossas atribuições, devemos auxiliar o cliente a encontrar o profissional adequado para a tarefa. Nesses casos, é evidente, a solução não depende de nossos esforços, mas dependendo do assunto e do cliente, podemos acompanhar o andamento e oferecer nosso apoio no que estiver dentro de nossa competência. (THOMÉ,2001, p. 62)

A organização interna merece atenção para que funcione com harmonia e eficiência. Necessita-se de um conjunto de regras e procedimentos que sustentem esta organização.

Segundo levantamento realizado do Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2010) existe no Brasil 73.841 escritórios contábeis, sendo eles individuais e sociedades. No Estado de São Paulo, 18.280, o equivalente a 24,75% do total de escritórios contábeis no Brasil.

As prestações de serviços de uma empresa de Contabilidade veem mudando nos últimos anos. A grande evolução está na prestação dos serviços, cuja característica principal era o trabalho pessoal do proprietário; com o crescimento, evolui a forma de prestar serviços ao cliente. O trabalho pessoal do sócio foi sendo substituído por funcionários contratados. O contabilista passou a ser também empresário, dividindo seu tempo entre supervisão, controle e fiscalização dos serviços executados por seus funcionários para os clientes e a administração do próprio negócio.

Na empresa de Contabilidade o *marketing* já é uma realidade. Antes, o novo cliente vinha por indicação, principalmente das empresas que eram clientes do escritório, mas isso vem mudando, de forma tímida, através de anúncios em mídias alternativas, como site em *internet* entre outros.

2.2. ICMS COMO TRIBUTO

Segundo Cassone (1999) e o Código Tributário Nacional (Brasil, 1966), em seu artigo 16, imposto é um tributo cuja obrigação tem por fato gerador, o recolhimento do mesmo pelo contribuinte sobre qualquer atividade que crie a obrigatoriedade, junto a uma administração fazendária estatal.

Os impostos têm caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária especialmente para conferir efetivamente a esses objetivos, e identificar, respeitando os direitos individuais e os termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (Santos, 2008).

O ICM - Imposto de Circulação de Mercadorias - foi instituído através da Emenda Constitucional n. 18, de 01 de dezembro de 1965, dando competência aos Estados para

estabelecer regras à matéria. O Estado de São Paulo cria o ICM com a Lei Complementar nº 9.590, de 30 de dezembro 1966, para ser cobrado a partir de 01 de janeiro de 1967, e regulamentado pelo Decreto nº 47.763, de 17 de fevereiro 1967, vigorando até os dias de hoje.

O ICMS tece o seu “S” acrescido para indicar que abrange determinados serviços, tais como operação interestadual de carga, fornecimento de energia elétrica e demais serviços que vinculem a formação de produtos. O ICMS era imposto multifásico; não apresentava a característica de comutatividade própria de imposto em “cascata”; seu pagamento era feito sobre o valor agregado, sendo a diferença a maior entre o valor da operação tributada e o da operação anterior. (Santos, 2008). É um imposto de competência Estadual e do Distrito Federal, que devem instituí-lo sobre a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, 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. Segundo Borges (2003, p. 88), 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”.

O ICMS é um imposto regido por diversas normas tais como: Decretos, Portarias, Decisões e Instruções Normativas. Essas normas consolidam-se e dão origem ao Regulamento do ICMS, cujas operações, obrigações, procedimentos, benefícios, entre outros, são descritos numa forma de manual ao contribuinte.

A regra-matriz do ICMS sobre as operações mercantis encontra-se nas seguintes partes do art.155, II, da CF: “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre (...) operações relativas à circulação de mercadorias (...) ainda que as operações se iniciem no exterior”.

Este tributo, como vemos, incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. A lei que veicular sua hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação à circulação de mercadorias. (Carrazza, 2006, p. 38).

Mas, quais são as características tributárias do ICMS?

Fato gerador “é o fato que gera a obrigação tributária e 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”. (Cassone, 1999, p. 75). O fato gerador incide na tributação, quando ocorrer saída de mercadoria (ICMS).

A base de cálculo do ICMS é o valor das mercadorias ou o valor dos produtos, incluindo o PIS, COFINS, comissões, fretes e agregado à margem, sendo este o valor sobre o qual é aplicada a alíquota do imposto a ser recolhido ao erário público. (Santos, 2008).

A alíquota é o percentual que se aplica à base de cálculo dos impostos, ficando a competência de cada órgão sua atribuição. Segundo Carrazza (2006, p. 77), a alíquota é o

critério legal, normalmente expresso em percentagem (%). 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 regiões Sul e Sudeste;
- 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.

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 a outros Estados, reduzindo a base de cálculo, concedendo substituição tributária e isenção. (Santos, 2008).

O contribuinte é a pessoa, jurídica ou física, que tem relação direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador do ICMS. De acordo com Mariano, Werneck e Bezerra (2007, p. 52), contribuinte é “o sujeito passivo que tem relação pessoal e direta com o fato gerador do tributo, é aquele que o realiza”.

No Estado de São Paulo, contribuinte é definido conforme o artigo 9º, do Decreto nº 45.490, de 30 de novembro de 2000, como: “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”.

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.

A responsabilidade pelo pagamento do ICMS e pelo cumprimento das obrigações tributárias decorrentes geralmente é da pessoa que promove a circulação de mercadorias ou a prestação de serviços de transporte ou de comunicação. Porém, em determinados casos, a legislação determina que o contribuinte que realizar operações com determinados produtos, deverá fazer a antecipação do imposto antecipadamente e passivamente. Este método é conhecido como substituição tributária – ST.

2.3. A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS

A Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, conhecida como Lei Kandir, 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. (Resolução 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 subsequentes, 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. (Brasil, 1996)

Com o objetivo de facilitar o controle da arrecadação e fiscalização do tributo, desde os anos 70, já começaram a pensar na substituição tributária como forma de facilitar a operacionalização do imposto. A maior polêmica surgiu com a retenção do ICMS na fonte, onde o fabricante, ao vender para o comerciante, já deveria reter o ICMS que incidiria na venda futura, portanto, antes do fato gerador. (Rosa, 2009).

A substituição tributaria é resumida pela Cartilha IOB (2008, p. 2) como:

O instituto da Substituição tributária surgiu quando os Estados verificaram que existiam muitos revendedores para determinadas mercadorias e poucos fabricantes, por exemplo, 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 subsequentes 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 substituição. Esse preço de venda final será utilizado como base de cálculo da Substituição Tributária (operações subsequentes). 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.

A substituição tributária foi incluída na Constituição Federal de 1988, através do artigo 150, parágrafo 7º. Sobre o assunto, 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, assegura a imediatamente e preferencial restituição da quantia paga, no caso não se realize o fato gerador presumido. (Brasil, 1988).

O contribuinte substituto é aquele que a norma elege como responsável pela retenção e recolhimento do imposto incidente nas operações subsequentes até a operação com o consumidor final. É o que sofre a retenção do imposto devido pelos fatos geradores que vier a praticar com as mesmas mercadorias, ou seja, aquele que adquire mercadorias

com o imposto já calculado, retido e antecipadamente recolhido pelo substituto. (Mariano; Werneck; Bezerra, 2007).

Segundo Meira Junior (2008, p. 28) a responsabilidade tributária se constitui “na transferência total ou parcial, por meio de lei, da obrigação de pagar o tributo para outrem que não o contribuinte”.

A substituição tributária, também conhecida por substituição tributária para frente, visa facilitar e tornar eficiente a arrecadação do ICMS, pois considera que a cadeia econômica é composta por sucessivas operações relativas à circulação de mercadorias e que apenas na primeira delas fica o contribuinte obrigado a efetuar o recolhimento por todas as operações posteriores, o controle da fiscalização torna-se mais simples e eficaz.

Os Estados membros da federação, com o intuito de garantir o recolhimento do ICMS, em todas as operações ocorridas desde o momento da fabricação até o consumidor final, instituíram, para alguns produtos, o regime da substituição tributária, atribuindo ao fabricante, importador ou distribuidor, conforme o caso, o recolhimento do imposto das operações subsequentes a serem realizadas.

Segundo Rosa (2008, p.), existem três tipos de substituição tributária do ICMS, descritos a seguir:

- a). A substituição tributária concomitante é caracterizada pela atribuição da responsabilidade pelo pagamento do ICMS para outro contribuinte, e não aquele que esteja realizando a operação/prestação, concomitante do fato gerador.
- b). 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.
- c). O diferimento do imposto é uma espécie de substituição 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 postergação.

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

Conforme Telles (2001, p. 84), a “tipificação (ou taxionomia) da pesquisa científica se tornou relevante à medida que passou a indicar as circunstâncias do estudo, eventuais restrições e/ou ressalvas, bem como, conduta para a coleta e tratamento dos dados e caráter dos resultados”. A tipificação manifesta e justifica o caráter da pesquisa, fornecendo ainda os elementos para a interpretação e leitura da investigação em questão.

Telles (2001) divide a tipificação da pesquisa em quatro critérios: propósito, método, abordagem e procedimento e em cada um, o autor apresenta várias alternativas, não excludentes.

A presente pesquisa tem como propósito a pesquisa de avaliação de resultados. A partir de Roesch (1996), esta pesquisa caracteriza-se utilizando o foco como o exame crítico da efetividade de intervenções humanas, procurando identificar os processos e resultados obtidos, considerando as soluções implementadas.

O desenvolvimento desta pesquisa propôs a utilização do mecanismo de estudo exploratório e é classificada como do tipo transversal ou cross-sectional. A pesquisa cross-sectional é quando a coleta de dados ocorre em um só momento. O objetivo é descrever e/ou analisar certas variáveis em um dado momento, por meio de dados gerados pela pesquisa de campo e através de um estudo de multi-casos.

Estudo de caso é uma maneira de execução de pesquisa empírica com o intuito de investigar fenômenos contemporâneos de vida real, sendo realizado em uma ou mais unidades do que se pretende estudar, com detalhamento de informações valiosas e profundidade, permitindo evitar perdas de dados e soluções de problemas e suas avaliações. (Yin, 2005; Vergara, 2006; Cooper, Schindler, 2003).

Desse modo, o trabalho demonstra interesse na questão de pesquisa exposta, que nasce de uma situação cotidiana, vivenciada diariamente junto aos profissionais de Contabilidade que atuam no Estado de São Paulo: substituição tributária do ICMS-SP.

De acordo com Yin (2005, p. 39), “a maioria dos projetos de casos múltiplos seja mais forte do que os projetos de caso único. Tentar usar até mesmo um projeto de ‘caso duplo’ é, portanto, um objetivo mais valioso do que fazer um estudo de caso único”. Diante disso, sugere-se que o estudo de múltiplos casos seja aplicado no tema em questão.

Por ser uma pesquisa de múltiplos casos é necessário delimitar os critérios para a seleção das empresas que serão estudadas. Para este estudo segue os critérios de pesquisa:

- O primeiro critério refere-se a localização geográfica. Neste caso, o município de Guarulhos, localizado no Estado de São Paulo, devido a proximidade para a realização das entrevistas. Todos os entrevistados fazem parte do grupo de estudo de tributos da subdelegacia regional de Contabilidade;

- O segundo critério refere-se a ser uma empresa de Contabilidade atuante a mais de cinco anos no município;

- O terceiro critério refere-se ao aceite da entrevista, com sigilo na identificação dos sujeitos.

Na visão de Yin (2005), a unidade de análise está relacionada ao modo como a pergunta de pesquisa foi definida. Sobre isso, Pozzebon e Freitas (1998, p. 147) informam que “nos estudos de caso, pode ser composta por indivíduos grupos ou organizações, ou ainda por projetos, sistemas ou processos decisórios específicos”.

Desse modo, após analisar a pergunta principal de pesquisa e seus objetivos, identificou-se que a unidade de análise da pesquisa corresponde ao estudo de 4 empresas de Contabilidade, as quais fornecerão o ambiente onde a pesquisa será realizada. Serão colhidas suas funções, processo de atendimentos legislacionais, as dúvidas e o impacto operacional deste atendimento a esta legislação.

Os sujeitos da pesquisa foram os executivos responsáveis pelas empresas contábeis contabeis e sua realização fora no primeiro semestre de 2010.

O Quadro 02 demonstra resumidamente a tipificação da pesquisa científica desenvolvida:

Quadro 02 – Tipificação da pesquisa

Problema da pesquisa	As empresas de Contabilidade terceirizadas estão preparadas para orientar seus clientes sobre a Substituição Tributária?
Objetivo Geral da pesquisa	Descrever as experiências vividas pelos contabilistas de assessoria contábil com relação à substituição tributária.
Proposições	Os contadores se atualizaram adequadamente para atender das empresas? Os contadores não se atualizaram adequadamente para atender das empresas!
Propósito	Avaliação de resultados
Método de intervenção	Estudo de multi-casos
Abordagem	Estudo exploratório
Procedimentos Qualitativos ou quantitativos	Qualitativo
Campos de atividade humana	Interdisciplinar
Natureza dos dados	Primária
A pesquisa ao longo do tempo	<i>Cross-sectional</i>
Extensão do campo de estudo	Pesquisa monográfica de profundidade
Relação entre pesquisador e a pesquisa	Não-participante
População alvo	Contadores de empresas contábeis da Região da cidade de Guarulhos
Número de casos	4
Descrição dos métodos de análise dos dados	Análise de conteúdo

Fonte: Elaborado pelos autores.

4. RESULTADOS DA PESQUISA

A pesquisa foi realizada em três partes: na parte A foi perguntado sobre a experiência profissional do entrevistado; na parte B foi perguntado sobre a legislação

relacionada à pesquisa, neste caso a substituição tributária do ICMS aplicado no Estado de São Paulo; e, na parte C foi perguntado sobre a estrutura da empresa de Contabilidade do entrevistado e o fluxo de serviço que a legislação tributária trouxe a sua empresa.

Na parte A identifica-se o sujeito da pesquisa. Mostrou-se que a maior parte dos entrevistados tem a sua formação como graduado em Ciências Contábeis, sendo imprescindível para a prestação de serviço como empresa de Contabilidade. Antigamente, os profissionais de Contabilidade, eram apenas técnicos em Contabilidade, mas hoje em dia, devido a várias mudanças e a concorrência também, fez com que os contabilistas procurem se especializar em termos acadêmicos também. A formação profissional deve ter a sua base na área contábil com conhecimentos no campo do Direito e nas áreas de Administração, Economia e Finanças.

Grande parte dos entrevistados divide seu tempo entre supervisão, controle e fiscalização dos serviços prestados a clientes, o que confirma a posição de Thomé (2001) e possuem mais de cinco anos ativos no mercado de assessoria/consultoria contábil.

Ao serem questionados sobre o conceito de substituição tributária do ICMS-SP, os contadores apresentam respostas variadas. A maioria dos contadores conhece muito pouco sobre a substituição tributária do ICMS. Os entrevistados só conhecem a sistemática da substituição, sabem que a substituição tributária é apenas o recolhimento antecipado do ICMS, nesse caso, a substituição tributária para frente. Desconhecem do diferimento do imposto e também da substituição para trás.

Perguntou-se ao entrevistado, quais as atividades de atuação/segmentos que seus clientes estão envolvidos com a substituição tributária? Na análise realizada junto às respostas, identificou-se que todos os tipos de segmentos estão envolvidos com a substituição tributária do ICMS.

Perguntou-se ao entrevistado, quais as maiores dúvidas dos seus clientes sobre a substituição tributária? Como respostas analisou-se que a substituição tributária trouxe muitas dúvidas aos empresários. Uma das maiores dúvidas foi formação do preço de venda, uma vez que o ICMS da substituição tributária já estaria embutido no preço e outra grande dúvida foi em relação ao preenchimento da nota fiscal de revenda de mercadoria.

Perguntou-se ao entrevistado se teve que fazer curso ou palestras de capacitação e, se sim, quais? Nas respostas analisadas constatou-se que os contadores estão sempre se atualizando das mudanças na legislação, para poder assim, dar um melhor suporte aos seus clientes. A atualização permanente é uma necessidade em quase todas as profissões. Em alguns países, ela é obrigatória e quem não cumpre certa carga horária de atualização não tem seu registro ou licença profissional renovado. São muitas as fontes onde o empresário contábil deve buscar a atualização. As atualizações diárias e imediatas são através das páginas eletrônicas ligadas aos entes federativos. O veículo mais utilizado para informações técnicas de curto prazo, geralmente uma semana, são boletins especializados editados por empresas que se dedicam a esse tipo de informação.

Perguntou-se ao entrevistado, qual o tipo de tributação da maioria dos clientes ligados a substituição tributária, em percentagem. Constatou-se nas respostas que os escritórios contábeis entrevistados prestam serviços a pequenas e médias empresas e que o

simples nacional é o tipo de enquadramento mais utilizado pelos clientes dos escritórios consultados. Identificou-se também, que todos os tipos de enquadramento, estão sujeitas as normas da substituição tributária.

Perguntou-se ao entrevistado, qual o porte dessas empresas, em percentagem. Foi identificado junto à resposta de cada respondente que a grande maioria dos clientes dos escritórios contábeis são clientes de pequeno porte, pois seu faturamento anual é de até dois milhões e quatrocentos reais.

Perguntou-se ao entrevistado, qual a dificuldade na implantação da substituição tributária para seus clientes? E para você? Ao analisar as perguntas, mostrou-se que a substituição tributária trouxe muitas dúvidas aos empresários ligados com a substituição tributária, quanto para os próprios contadores entrevistados. As dúvidas levantadas foram muitas, mas merecem destaque o procedimento de cálculos, a compra de mercadoria interestadual e o preenchimento da nota fiscal pelas empresas envolvidas com a substituição tributária.

Quadro 03 – Principais dúvidas

Principais dúvidas	Respostas
Procedimento cálculos	O cálculo é: preço do produto + IPI + frete + a margem do produto. Da base de cálculo encontrada, aplicar alíquota (18% - SP).
Compras interestaduais	O Estado de São Paulo exige que o comerciante paulista, adquirente, recolha antecipadamente, através da GARE, o ICMS das operações subsequentes, por ocasião da entrada da mercadoria em te território paulista.
Preenchimento de nota fiscal	Os valores referentes à operação própria serão normalmente lançados, com o destaque do ICMS. O valor do ICMS retido da sua base de cálculo será lançado na coluna “observações”, com a indicação “Substituição Tributária”.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Perguntou-se ao entrevistado, qual o suporte que seu escritório utiliza para tirar dúvidas sobre substituição tributária? Está satisfeito? Analisando as perguntas, constatou-se que a maioria dos escritórios contábeis entrevistados usa como suporte de consultoria a empresa IOB. Foi citado ainda o SESCON como fonte de atualização e a CENOFISCO. Estão todos satisfeitos com a prestação de serviço dada pelas empresas de consultorias.

Perguntou-se ao entrevistado, teve que adquirir algum software de escrituração fiscal? Qual foi o custo? A partir das respostas, constatou-se que os escritórios de Contabilidade não tiveram custo em relação ao software de escrituração fiscal. As empresas responsáveis disponibilizaram atualizações gratuitas do sistema.

Perguntou-se ao entrevistado, você indicaria esse software a outro profissional? Conforme respostas analisadas, indentificou-se que os escritórios de Contabilidades estão totalmente satisfeitos com seus softwares e que os indicariam.

Perguntou-se ao entrevistado se houve necessidade de contratação de novos funcionários em função da mudança da legislação pertinente à substituição tributária? Quantos? Qual foi o custo? A partir da questão respondida, constatou-se que a maioria dos escritórios contábeis reestruturou seu setor fiscal. Os escritórios que contrataram funcionários tiveram um custo em torno de um mil reais ao mês. Observou-se também, que nem todas as empresas de Contabilidade tiveram que contratar funcionários. Algumas empresas de Contabilidade fizeram remanejamento de setor; outras contrataram funcionários.

Perguntou-se ao entrevistado se houve aumento de fluxo de serviço com a substituição tributária? Com as respostas fora analisado que a substituição tributária trouxe um grande aumento de fluxo de trabalho aos escritórios de Contabilidade. O aumento de consultas à clientes, via telefone e e-mails, foram os mais destacados.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O entendimento do objetivo proposto neste trabalho inicia-se no perfil da pesquisa, a qual foi delineada de acordo com os objetivos específicos a seguir:

Os contadores se especializaram adequadamente para atender seus clientes?

Observou-se que os contabilistas estão se atualizando das mudanças na legislação. A maioria é graduada em Ciências Contábeis e a empresa de Contabilidade está no mercado a mais de cinco anos.

No que tange à substituição tributária existe muita dúvida, pois todos os contadores entrevistados só conhecem apenas uma das regras de substituição conhecida como substituição tributária para frente.

Essa regra de substituição tributária é mais comum nas indústrias onde tenha operação própria e operações subsequentes, ou seja, seus produtos estão sujeitas as regras da substituição.

Já realizou algum curso sobre as regras da Substituição Tributária?

Observou-se que todos os contabilistas fizeram curso sobre a substituição tributária. A instituição de assessoria fiscal IOB foi a mais lembrada.

O conselho regional de Contabilidade, preocupado com a qualidade dos serviços prestados pelos contadores, está sempre disponibilizando cursos e palestras gratuitas a fim de orientar os profissionais da classe.

Há suporte técnico viável para dúvidas sobre a funcionalidade da Substituição Tributária?

Observou-se que os contabilistas possuem vários meios como orientação para eventuais dúvidas sobre o assunto pertinente. As dúvidas são extraídas via e-mail ou telefone. A empresa de assessoria IOB é a mais utilizada como ferramenta para dúvidas.

Outro assunto lembrado pelos contadores é a troca de ideias entre os próprios profissionais da classe. Com isso, consegue se chegar num bom senso entre a complicada legislação brasileira.

Quais as vantagens que as empresas tiveram com este novo tipo de pagamento dos impostos?

Observou-se que a substituição tributária está mais ligada as pequenas e médias empresas nos clientes dos escritórios entrevistados. Não foi levantada nenhuma questão sobre quais vantagens as empresas têm com a sistemática da substituição tributária do ICMS. A maior vantagem com a substituição tributária é para o Governo, pois com a substituição tributária consegue aumentar sua arrecadação e acabar com a evasão fiscal.

Os contabilistas de assessoria contábil tiveram algum problema em orientar seus clientes?

Observou-se que todos os contabilistas tiveram dúvidas com a mudança da legislação sobre a substituição tributária do ICMS. A experiência profissional de mais de cinco anos, foi uma vantagem para poder orientar melhor seus clientes.

As consultas a outros profissionais da classe, e as dúvidas levantadas pelos próprios clientes do escritório de Contabilidade, foram outra maneira de conseguir sanar as dúvidas da substituição tributária.

Qual foi o esforço de capacitação com relação a Substituição Tributária?

Observou-se que os contabilistas tiveram que fazer um grande esforço de capacitação em relação a substituição tributária. Em alguns escritórios de Contabilidade houve contratação de funcionários e em outros, foi feito um remanejamento de funcionários para poder assim, prestar um melhor serviço ao cliente. Com a mudança da lei, houve um grande aumento de serviço para as empresas de Contabilidade.

Verificou-se também que houve um grande esforço de capacitação, por parte dos clientes do escritório de Contabilidade, pois tiveram dúvidas sobre a funcionalidade da substituição tributária e também no preenchimento das notas fiscais.

Qual o suporte que estes contabilistas possuem no caso de assessoria contábil?

Observou-se que todas as empresas de Contabilidade utilizam softwares de escrituração fiscal. Com a substituição tributária, as empresas de Contabilidade, não tiveram custo extra se tratando de suporte de sistema, pois as empresas responsáveis pelo suporte disponibilizaram gratuitamente, as atualizações do sistema.

Essas empresas responsáveis pelos softwares disponibilizaram ainda, cursos de capacitação gratuitos aos contadores e aos seus funcionários, afim de melhor orientá-los na utilização das novas ferramentas de escrituração.

Como as empresas estão fazendo o recolhimento antecipado do tributo?

Observou-se que todas as empresas de Contabilidade utilizam softwares de escrituração fiscal e estão satisfeitos com assessoria dada por essas empresas. Esses softwares já calculam e geram os tributos incide com a substituição tributária.

Com essa ferramenta de escrituração e geração da guia para recolhimento ajuda e muito a vida do contabilista, pois através dos softwares de escrituração fica mais difícil de cometer erros e com isso o cliente fica mais satisfeito com o serviço prestado.

Como as empresas fazem para comprar mercadoria fora do Estado?

Observou-se que as empresas envolvidas com a substituição tributária, dos escritórios entrevistados, possuem em torno de setenta por cento, empresas optantes pelo simples nacional, sendo assim, o imposto já vem retido pelo fabricante, fazendo com que a empresa antecipe o pagamento do imposto, isso em alguns casos faz com que o empresário tenha que desembolsar um valor que antes não era feito no ato e sim só posteriormente na apuração mensal do imposto.

Observou-se também, que todos os segmentos de empresa estão ligados a substituição tributária. As empresas do comércio varejista foram os tipos de empresa que mais sofrem retenção do ICMS por substituição tributária.

A empresa teve que contratar funcionários?

Observou-se que nem todas as empresas de Contabilidade tiveram que contratar funcionários. Mesmo com o grande aumento no fluxo de serviço, algumas empresas de Contabilidade fizeram remanejamento das atribuições dos funcionários em outros setores e em outras empresas, foi necessária a contratação de funcionários, pois além de obter um funcionário com conhecimento para cuidar dessa nova implementação do governo sobre a substituição, isso aconteceu com os escritórios de pequeno porte, que por sua vez tiveram um aumento nos seus custos mensais por volta de R\$ 1.200,00 (Hum mil e duzentos reais) com cada funcionário contratado para atender esse aumento na demanda de serviços e especialização de seu quadro de funcionários.

No inicio do trabalho fizemos as seguintes proposições:

Os contadores se atualizaram adequadamente para atender das empresas?

Os contadores não se atualizaram adequadamente para atender das empresas?

Ao término da pesquisa, conclui-se que a proposição um não é aceita, pois não houve por partes dos contadores, um aprofundamento sobre o assunto da substituição tributária. Se aceita a proposição dois, como forma de conclusão, pois os contadores trataram o assunto

pertinente de forma inadequada, por ser tratar de uma lei nova e um por tratar, também de ser um assunto de difícil interpretação.

REFERÊNCIAS

- Albuquerque, M. C. C. (2003) **A verdade sobre o imposto único:** eficiência, comodismo, sonegação, obsolescência, interesses corporativos, cumulatividade, fatos e mitos da reforma tributária no Brasil. São Paulo: LCTE – Livraria Ciência Tecnologia Editora Ltda.
- Amaral, Gilberto; Olenike, João Eloi; Steinbruch, Fernando; Amaral, Letícia Mary Fernandes. (2006). **Quantidade de normas editadas em 18 anos de Constituição Federal de 1988.** Curitiba:Instituo Brasileiro de Planejamento Tributário.
- Borges, H. B.(2003). **Curso de especialização de analistas tributários.** 2. ed. São Paulo: Atlas.
- Brasil. (2010). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Tabela alíquotas interestaduais . art. 155, 2º§. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc03.htm#art155§2>. Acesso em 31 mai 2010.
- _____. (1965). **Emenda Complementar n° 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 18 mai 2010
- _____. (1966) **Lei nº 5.172**, de 25 outubro 1966. Institui o Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em 10 maio 2010.
- _____. (2008) RFB. **Carga tributária em 2008.** Disponível
em:<http://www.receita.fazenda.gov.br/automaticosrsfsinot/2009/07/07/2009_07_07_15_41_43_479246904.html>. Acesso em 18 mai 2010
- CARRAZA, R. A. (1999). **ICMS.** 7. Ed. São Paulo: Malheiros.
- Cassone, V. (1999). **Direito tributário.** 11. ed. São Paulo: Atlas.
- CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. (2010). **Dados estatísticos de março de 2010,** Dados de profissionais e escritórios ativos. Disponível em:
<<http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=64>>. Acesso em 07 mai 2010
- _____. (2010). **Legislação básica de Contabilidade.** Disponível
em:<<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 13 mai 2010
- CRC-SP CONSELHO REGIONAL DO ESTADO DE SÃO PAULO. (2010). **Guia do usuário dos serviços prestados pelos contabilistas.** Disponível em:

<http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/guia_usuario/Index.htm>. Acesso em: 23. abr 2010

Cooper, D. R.; Schindler, P. S.(2003). **Métodos de pesquisa em administração.** 7ed. Porto Alegre: Bookman.

IOB: ICMS. (2008). **Antecipação e substituição tributária.** São Paulo. Disponível em: <<http://www.iob.com.br/sitedocliente/indice.php?action=indiceHome>>. Acesso em 11 mar de 2012.

Koche, J. C.(1997) **Fundamentos de metodologia científica.** 18. Ed. São Paulo: Vozes.

Mariano, P. A.; Werneck, R; Bezerra, S. R. (2007). **A. Substituição tributária no ICMS.** São Paulo: IOB.

Meira Junior, J. J. (2008). **ICMS substituição tributária:** uma visão crítica. Curitiba: Juruá.

Pereira, J. S. (2003). **Sistemas Empresariais Integrados – ERP na Empresa Contábil.** Um estudo de caso de mudança organizacional com o uso da pesquisa-ação. Dissertação Mestrado – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – Departamento de Contabilidade e Atuaria. Universidade de São Paulo – São Paulo.

Rosa, J. R.(2008). **Substituição Tributária no ICMS.** Itu: Ottoni.

Santos, N. M. (2008). **Substituição Tributária:** O Efeito do deferimento do ICMS nas indústrias gráficas do Estado de São Paulo. Dissertação Mestrado – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado FECAP. São Paulo.

São Paulo.(2000). **Decreto n° 45.490**, 30 de novembro 2000. Regulamento do ICMS do Estado de Paulo – RICMS/2000. Disponível em:
http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/legislacao_tributaria/decretos/dec52364.htm?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut. Acesso em 18 mai 2010.

_____. **Decreto n°. 52.364** de 29 de novembro 2007. Regulamenta quais os tipos de produtos sujeitos a substituição tributária. Disponível em:
<http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/legislacao_tributaria/decretos/dec52364.htm?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut>. Acesso em 18 mai 2010

SEBRAE-SP;FIPE. (2001). **Sobrevivência e mortalidade de empresas paulistas de 1 a 5 anos.** São Paulo, outubro de 2001. Disponível em: <<http://www.sebraesp.com.br>>. Acesso em 13 mai 2010.

SESCON/SP.(2010). **Programa de qualidade de empresas contábeis. [2010].** Disponível em: <<http://www.sesconsp.com.br>>. Acesso em 07 mai 2010

Telles, R.(2001). **Considerações sobre tipificação da investigação Científica e Pesquisa Qualitativa.** Revista Álvares Penteado, São Paulo.

Thomé, Ireneu. (2001). **Empresas de serviços contábeis:** estrutura e funcionamento. São Paulo: Atlas.