

UNIVERSIDADE ESTADUAL DO SUDOESTE DA BAHIA – UESB
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS – DCSA
COLEGIADO DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

SAULO LIMA MEIRA

**OS POSSÍVEIS IMPACTOS QUE O DESCONHECIMENTO DA LEGISLAÇÃO DO
IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE
MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE
INTERESTADUAL, INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS) PODE
ACARRETAR NO RESULTADO DAS EMPRESAS:
ESTUDO DE CASO EM DUAS EMPRESAS VAREJISTAS DO ESTADO DA BAHIA
QUE COMERCIALIZAM INSUMOS AGROPECUÁRIOS NO ANO DE 2011**

VITÓRIA DA CONQUISTA - Ba

2012

SAULO LIMA MEIRA

**OS POSSÍVEIS IMPACTOS QUE O DESCONHECIMENTO DA LEGISLAÇÃO DO
IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE
MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE
INTERESTADUAL, INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS) PODE
ACARRETAR NO RESULTADO DAS EMPRESAS:
ESTUDO DE CASO EM DUAS EMPRESAS VAREJISTAS DO ESTADO DA BAHIA
QUE COMERCIALIZAM INSUMOS AGROPECUÁRIOS NO ANO DE 2011**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Sociais Aplicadas (DCSA) como requisito parcial para obtenção do Grau de Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia (UESB).

Área de Concentração: Contabilidade Tributária.

Orientador: Abmael da Cruz Farias

VITÓRIA DA CONQUISTA - Ba

2012

M452p Meira, Saulo Lima.
Os possíveis impactos que o desconhecimento da legislação do Imposto sobre Operações Relativas À Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) pode acarretar no resultado das empresas: estudo de caso em duas empresas varejistas do estado da Bahia que comercializam insumos agropecuários no ano de 2011 / Saulo Lima Meira, 2012.
43f.: il.; Color.
Orientador (a): Abmael da Cruz Farias.
Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia, 2012.
Referências: f.39-43.
1. Imposto sobre circulação de mercadorias (ICMS) – Legislação- Bahia. I. Farias, Abmael da Cruz. II. Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia. III.T.

CDD: 343.8104

SAULO LIMA MEIRA

**OS POSSÍVEIS IMPACTOS QUE O DESCONHECIMENTO DA LEGISLAÇÃO DO
IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE
MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE
INTERESTADUAL, INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS) PODE
ACARRETAR NO RESULTADO DAS EMPRESAS:
ESTUDO DE CASO EM DUAS EMPRESAS VAREJISTAS DO ESTADO DA BAHIA
QUE COMERCIALIZAM INSUMOS AGROPECUÁRIOS NO ANO DE 2011**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Sociais Aplicadas (DCSA) como requisito parcial para obtenção do Grau de Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia (UESB).

Área de Concentração: Contabilidade Tributária.

Orientador: Abmael da Cruz Farias

Vitória da Conquista _____ de _____ de _____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Abmael da Cruz Farias
Mestre em Ciências Contábeis pela PUC-SP
(Orientador)

Prof.^a Márcia Mineiro de Oliveira
Mestre em Ciências Contábeis pela FVC

Prof. Antônio dos Santos
Mestre em Ciências Contábeis pela FVC

RESUMO

Esta pesquisa se constituiu em um estudo de caso que teve como objetivo principal analisar os possíveis impactos que o desconhecimento da legislação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), pode acarretar no resultado de duas empresas varejistas que comercializam insumos agropecuários no estado da Bahia. O tema abordado é importante e pode contribuir para o desenvolvimento social da região, além de reunir um grande número de informações necessárias para que os contadores e outros interessados conheçam um pouco mais do ICMS aplicado às empresas do setor agropecuário e os impactos que isso pode causar nas organizações. Buscou-se compreender o processo o funcionamento do ICMS, os impactos legais e econômicos que envolvem a apuração desse imposto de maneira incorreta por parte das empresas, o papel e a responsabilidade do contador em relação à escrituração contábil, além de realizar um comparativo da legislação do ICMS frente ao processo de escrituração e apuração do ICMS no ano de 2011 em duas empresas varejistas que comercializam insumos agropecuários e analisar a influência deste imposto no resultado destas. Partiu-se da ideia que por meio do entendimento e da correta aplicação da legislação de ICMS as empresas que comercializam insumos agropecuários podem otimizar recursos por meio da racionalização do pagamento de tributos, o que deverá refletir positivamente nos resultados da empresa. O presente estudo confirmou que há uma situação real de desconhecimento da legislação tributária de ICMS e isso advém da falta de domínio do texto legal. E uma das conclusões mais interessantes dessa pesquisa, é de que empresas cometeram erros justamente na mais elementar das características do ICMS, a não-cumulatividade do imposto, proporcionando dessa forma, um enriquecimento sem causa do Estado e um efeito nefasto no seu patrimônio.

Palavras-chave: ICMS. Desconhecimento da legislação. Impactos no resultado.

ABSTRACT

This research constitutes a case study which aims at analyzing the possible impacts that the unawareness of ICMS legislation may cause in the results of two retailers firms that sell agricultural inputs in the state of Bahia. The theme discussed is important and can contribute to the social development of the region, besides gathering a lot of necessary information for accountants and other persons concerned to know a little more of the ICMS applied the companies in the agricultural sector and the impacts it can have on organizations. This research aims to understand the process of the ICMS operation and the economic impacts that involve the calculation of this tax incorrectly by companies, the role and responsibility of the accountant in the process of Accounting Bookkeeping, and performing a comparison between the ICMS legislation and the process of calculation and bookkeeping of ICMS in 2001 in two retail companies that sell agricultural inputs, besides analyze the influence of this tax on the result of these firms. In this study, start from the idea that through understanding and proper enforcement of ICMS companies that market agricultural inputs it can optimize resources through rationalization of tax payment, which should reflect positively on company results. This study confirmed that there is a real lack of ICMS tax law and that arise from lack of knowledge of the legal text. And one of the most interesting findings of this research is that companies just made mistakes in the most basic characteristics of the ICMS, the non-cumulative tax, thereby providing an unjust enrichment of the state and an adverse effect on its assets.

Keywords: ICMS. Unawareness of the legislation. Impact on business results.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	7
2	REFERENCIAL TEÓRICO	10
2.1	O ICMS	10
2.1.1	BREVE HISTÓRICO DO ICMS	11
2.1.2	ALGUNS ASPECTOS IMPORTANTES SOBRE O ICMS	12
2.1.2.1	DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS	12
2.1.2.2	DA ISENÇÃO OU NÃO-INCIDÊNCIA DE ICMS E CREDITAMENTO	12
2.1.2.3	DA SELETIVIDADE DO ICMS E DA BASE DE CÁLCULO	13
2.1.2.4	DO FATO GERADOR E DO CONTRIBUINTE	14
2.2	OS PRINCIPAIS IMPACTOS DO DESCONHECIMENTO DA LEGISLAÇÃO DE ICMS NO PATRIMÔNIO DAS EMPRESAS	14
2.2.1	RECOLHIMENTO ICMS NO VALOR INFERIOR AO DEVIDO	16
2.2.1.1	AS PENALIDADES TRIBUTÁRIAS QUANTO ÀS IRREGULARIDADES NO PAGAMENTO DO ICMS DE VALOR INFERIOR AO DEVIDO	17
2.2.1.2	MULTA	18
2.2.1.3	SUJEIÇÃO A REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO E PAGAMENTO	18
2.2.1.4	OUTRAS PENALIDADES	19
2.2.2	RECOLHIMENTO DO ICMS DE VALOR SUPERIOR AO DEVIDO	19
2.3	O PAPEL DO PROFISSIONAL CONTÁBIL FRENTE À COMPLEXIDADE DA LEGISLAÇÃO	21
2.3.1	GESTÃO TRIBUTÁRIA	21
2.3.2	RESPONSABILIDADE CIVIL DO PROFISSIONAL CONTÁBIL	23
3	ESTUDO DE CASO	25
3.1	CONSIDERAÇÕES INICIAIS SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DE INSUMOS AGROPECUÁRIOS NO ESTADO DA BAHIA	25
3.2	METODOLOGIA	26
3.2.1	QUANTO AOS OBJETIVOS	26

3.2.2	QUANTO AOS PROCEDIMENTOS.....	27
3.2.3	QUANTO A ABORDAGEM.....	29
3.3	ANÁLISE DOS DADOS.....	30
3.3.1	CONVÊNIO 100/97.....	31
3.3.2	ISENÇÃO DE ICMS E REGRAS DE MANUTENÇÃO DE CRÉDITO AO COMÉRCIO INTERNO DE INSUMOS AGRICOLAS NO ESTADO DA BAHIA.....	32
3.3.3	ESTORNO PROPORCIONAL DE DÉBITO DE ICMS.....	33
4	CONSIDERAÇÕES FINAIS	39
	REFERÊNCIAS.....	41

1 INTRODUÇÃO

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS) pode ser considerado um dos tributos mais complexos do ordenamento jurídico brasileiro. O impacto legislativo sobre as empresas decorre do excesso de normas, edição e modificação de leis, muitas vezes com textos mal redigidos e de difícil compreensão. E isso exige dos contadores um alto profissionalismo das questões fiscais, além de um acompanhamento regular das modificações do texto legal.

Atualmente, no estado da Bahia, há um tratamento fiscal diferenciado do ICMS em relação à comercialização de insumos agropecuários. Isso resulta em diminuição dos custos iniciais e diminuição dos preços repassados aos consumidores. Entretanto, apesar desse incentivo fiscal, a legislação do ICMS apresenta um complexo sistema de compensação e particularidades que devem ser conhecidos para que as empresas consigam obter o máximo de benefícios e também evitar sanções tributárias por não cumprimento da lei.

Compreende-se aqui que por meio do entendimento e da correta aplicação da legislação de ICMS as empresas que comercializam insumos agropecuários podem otimizar recursos por meio da racionalização do pagamento de tributos, o que deverá refletir positivamente nos resultados da empresa.

Diante disso, aparecem os seguintes questionamentos:

- As empresas têm um completo conhecimento da legislação de ICMS?
- O desconhecimento da legislação de ICMS pode acarretar prejuízos ou outros impactos no resultado dessas empresas?

Nessa perspectiva, esta monografia tem como objetivo principal analisar os possíveis impactos que o desconhecimento da legislação do ICMS pode acarretar no resultado de duas empresas varejistas que comercializam insumos agropecuários no estado da Bahia.

E como objetivos específicos se têm:

- Compreender o funcionamento e aplicabilidade do ICMS;
- Pesquisar os impactos legais e econômicos que envolvem a apuração do ICMS de maneira incorreta por parte das empresas;
- Compreender o papel e a responsabilidade do contador em relação a escrituração contábil das empresas frente à complexidade do ICMS;

- Realizar um comparativo da legislação do ICMS frente ao processo de escrituração e apuração do ICMS no ano de 2011 em duas empresas varejistas que comercializam insumos agropecuários e analisar a influência deste imposto no resultado das empresas;

Justifica-se a importância dessa temática à medida que a compreensão das peculiaridades desse processo pode contribuir para o desenvolvimento social da região, além de reunir um grande número de informações necessárias para que os contadores e outros interessados conheçam um pouco mais do ICMS aplicado as empresas do setor agropecuário e os impactos que isso pode causar nas organizações. Fortalecendo, dessa forma, a classe contábil, afinal, todas as empresas formais são obrigadas a pagar tributos, e é importante que o contador tenha uma visão aprofundada do correto procedimento tributário.

Para atender o objetivo dessa pesquisa monográfica é necessário identificar os fatores que contribuem para a ocorrência desse fenômeno. Nesse sentido, a pesquisa explicativa é ideal, pois há um maior aprofundamento da realidade estudada e a preocupação em identificar os fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência do fato. Como procedimento metodológico utilizou-se o método de pesquisa do estudo de caso, pois conduz a uma investigação mais detalhada dos fatos proporcionando uma maior compreensão da realidade. Acrescenta-se, no entanto, que embora as conclusões desta pesquisa não possam ser generalizadas, o conhecimento gerado pode auxiliar a compreensão de outros casos similares.

Nesse contexto, foi empregada a abordagem qualitativa, através deste tipo de abordagem é possível analisar a complexidade do problema de forma que seja alcançado o entendimento de suas particularidades e quais os impactos que ele provoca no ambiente que está inserido. O método dedutivo foi adotado para a pesquisa bibliográfica de forma que, estudando os conceitos legisladores e as interpretações dos autores sobre o ICMS, obtemos o entendimento e a forma de aplicação deste imposto. Já na pesquisa de estudo de caso foi utilizado o método indutivo, para a partir da análise dos dados colhidos nos resultados operacionais das empresas, possam ser avaliados os possíveis impactos do desconhecimento da legislação do ICMS nos seus resultados.

Inicialmente realizou-se uma pesquisa de campo preliminar com o objetivo de se ter uma idéia das empresas que se enquadrariam no alvo do estudo de caso. A solicitação de dados foi realizada pessoalmente pelo pesquisador e foi aceita por apenas quatro empresas. Dessas quatro empresas, foram selecionadas duas empresas de acordo com o critério de maior porte econômico. Nessa investigação foram analisados os seguintes dados que sofrem influência do ICMS:

1. Faturamento do ano calendário de 2011;

2. Notas fiscais de entradas e saídas de mercadoria do ano 2011;
3. Apuração mensal do ICMS do ano de 2011;
4. Demonstração do Resultado do Exercício do ano 2011;
5. Relatórios de entradas e saídas de mercadorias por grupo de produtos.
6. Relatórios de entradas e saídas de mercadorias por produtos.

Para o embasamento dessa investigação, foi feita uma revisão bibliográfica, na qual se desenvolveu leituras das ideias de diversos autores acerca das características e peculiaridades da legislação do ICMS, cujas referências teóricas, presentes em livros e artigos encontrados em bibliotecas e em pesquisa eletrônica, posições estas, vigentes dos anos de 2006 até a presente data. Paralelamente a essa análise foi realizada uma análise documental de várias normas dos órgãos governamentais que legislam e regulamentam sobre o ICMS atualmente (leis, sentenças, acordos, pareceres, portarias entre outros) que podem ser encontrados em arquivos (públicos e particulares), bibliotecas, pesquisas eletrônicas, etc.

Compreende-se no corpo dessa pesquisa que as empresas apresentaram desconhecimento das peculiaridades da lei do ICMS, fato este que causou perdas financeiras em suas receitas. Percebe-se daí a necessidade dessas empresas buscarem alternativas para evitarem o desperdício tributário como também evitar ao máximo atuar em desacordo com as regras. Apesar da complexidade do ICMS e de suas minúcias, as empresas não devem deixar isso se tornar um empecilho em suas atividades, devendo favorecer o treinamento e capacitação das equipes responsáveis pela área tributária, além do acompanhamento atento das mudanças na legislação.

Portanto este é um tema de extrema relevância, não só para nós, enquanto graduandos do curso de Contabilidade da Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia, mas também para as empresas e contadores que buscam realizar o seu trabalho com competência, de modo a conciliar o crescimento das empresas, responsabilidade fiscal e desenvolvimento econômico e social da região.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 O ICMS

De acordo com Rousseau (1762, p. 14), o Estado é constituído para organizar o contrato social pelo qual as pessoas abrem mão de parte dos seus interesses individuais para ser possível a vida social em harmonia. Nesse contexto, é evidente que o Estado necessita de recursos para cumprir suas funções, daí percebe-se a legitimidade da arrecadação tributária por parte do governo.

A Lei nº 5.172/66, batizada de Código Tributário Nacional (CTN), define tributo como toda prestação pecuniária compulsória, em moeda, ou cujo valor nela se possa exprimir, que não se constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Fundamentada na supremacia do interesse público, a norma jurídica supramencionada quis evidenciar a obrigatoriedade de pagar o tributo e sua natureza não punitiva.

Diante disso, o imposto é definido nessa lei como um tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica em favor do contribuinte. Sendo assim, entende-se que o contribuinte, ao se enquadrar numa situação que gera a incidência do imposto, tem a obrigação de pagá-lo, independente de o Estado conceder-lhe algum benefício.

Nessa perspectiva, dentre os vários impostos instituídos pela Constituição Federal de 1988 (CF/88), destaca-se o imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), o qual será um dos objetos de estudo deste trabalho monográfico.

O ICMS é um imposto estadual, portanto somente os Estados têm competência tributária para instituí-lo, conforme previsão constitucional. Ressalta-se ainda que, a Constituição somente autoriza que seja prevista como hipótese de incidência do ICMS, a circulação de mercadorias ou a prestação dos serviços que especifica (serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou serviços de comunicação). Ao legislador não é dado, sob pretexto algum, ampliar estas definições para nelas abranger fatos não enquadrados nos conceitos econômicos adotados pela Carta.

2.1.1 BREVE HISTÓRICO DO ICMS

Ao longo de toda a história do Brasil, vários impostos foram sendo instituídos na tentativa de melhor tributar a circulação de mercadorias. Na Constituição Federal de 1934, por exemplo, surgiu o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC). Este era um imposto que incidia em todas as etapas da comercialização de um produto. No entanto, a deficiência do IVC estava em que, a cada venda da mesma mercadoria, a começar do produtor até o consumidor final, este era exigido repetidamente sobre a base de cálculo integral. Sendo assim, esse tipo de tributação onerava significativamente o custo das mercadorias, causando vários entraves à economia do país.

Pela Emenda Constitucional 18, de 01 de dezembro de 1965, surge o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), substituindo o IVC. Segundo o tributarista Zalunca (2010, p. 6) esse imposto surgiu primeiramente na França com o nome *taxe sur la valeur ajoutée* (imposto sobre valor acrescido). Diferentemente do IVC, O pagamento do ICM era feito sobre o valor agregado, isto é, a diferença maior entre o valor da operação tributada e o da operação anterior.

Com a publicação da Constituição Federal de 1988 surgiu o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS). Imposto que surgiu da unificação de seis outros existentes na Constituição Federal de 1967, conforme demonstrado a seguir:

1. Imposto sobre circulação de mercadorias;
2. Imposto único sobre minerais;
3. Imposto único sobre combustíveis líquidos e gasosos;
4. Imposto único sobre energia elétrica;
5. Imposto sobre transportes;
6. Imposto sobre comunicações.

O ICMS se tornou, portanto, um tributo mais complexo do que seus antecessores. Porém, de forma simples, pode se explicitar que ICMS funciona da seguinte maneira: Quando um contribuinte recebe uma mercadoria, há incidência do imposto, entretanto, surge um crédito para abater na operação seguinte, na saída da mercadoria, na qual há incidência novamente do imposto.

2.1.2 ALGUNS ASPECTOS IMPORTANTES SOBRE O ICMS

2.1.2.1 DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS

Segundo o art. 155, § 2º, inciso I da CF/88 o ICMS será não-cumulativo, compensando 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. Isso significa que quando a mercadoria entra no estabelecimento gera um crédito no mês e só será gerado débito quando ocorrer sua saída do estabelecimento. É importante chamar atenção para o fato de que o legislador emprega expressões “débito” e “crédito” de forma contrária aos conceitos contábeis.

O crédito do imposto é decorrente da própria característica não-cumulativa do imposto e para utilizá-lo, as normas infralegais ditam regras como: escrituração correta e prova da idoneidade do documento. O ICMS é um imposto calculado “por dentro”. Significa que o valor do imposto está incluído no preço do produto, acarretando, assim, a inclusão do valor do próprio imposto em sua base de cálculo.

Segundo Gomes (2011, p. 61):

O mecanismo da não-cumulatividade, previsto constitucionalmente, deve ser sempre observado, fazendo nascer para o contribuinte, toda vez que este adquire uma mercadoria ou um serviço com incidência do imposto, um crédito e toda saída um débito fiscal.

Em outras palavras, as empresas contribuintes dos referido imposto, cobram o ICMS quando vendem suas mercadorias, tornando devedoras do Estado, ao adquirirem mercadorias para revenda, adquirem créditos contra o Estado. Observando a citação de Gomes (2011), percebe-se que o legislador emprega as expressões “débito” e “crédito” de formas contrárias às regras contábeis. Dessa forma, o ICMS é lançado com saldo devedor na conta ICMS a recuperar e, ao sair, com saldo credor na conta ICMS a recolher.

2.1.2.2 DA ISENÇÃO OU NÃO-INCIDÊNCIA DE ICMS E CREDITAMENTO

O ICMS é um tributo não-cumulativo porque em cada operação é assegurado ao contribuinte um crédito correspondente aos montantes cobrados nas operações anteriores. Contudo a própria Constituição Federal limita o uso desses créditos, conforme o artigo 155,

parágrafo 2º, inciso II da Constituição Federal, que trata da isenção ou não-incidência do ICMS, afirma que, salvo determinação em contrário da legislação:

- a) Não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
- b) Acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

A isenção ou não incidência desobriga o recolhimento do ICMS. Alexandrino (2004, p. 101) explica essa questão ao afirmar que “Salvo disposição de lei em contrário, a entrada de mercadoria ou serviço isentos não dá direito a crédito, e a saída de mercadoria ou serviço isentos obriga ao estorno dos créditos relativos às operações tributadas anteriores”. Desse modo, entende-se que sempre que uma a operação de saída da mercadoria for desobrigada do recolhimento do imposto, o crédito da entrada da mercadoria perderá a validade, entretanto, existe um permissivo constitucional dessa vedação ser afastada conforme autorização em outros dispositivos legais. Por exemplo, a Lei nº 7.014 de 04 de dezembro de 1996 do Estado da Bahia também determina que:

§ 4º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação serviços a ele feita: II - para comercialização, quando a operação de saída subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto a destinada ao exterior;

Entretanto, na própria lei há exceções a essa regra, permitindo a manutenção de crédito de ICMS, que irá depender de algumas condições descritas no próprio texto legal.

2.1.2.3 DA SELETIVIDADE DO ICMS E DA BASE DE CÁLCULO

O artigo 155, parágrafo 2º, inciso III da CF/88, estabelece que o ICMS pode ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e serviços. No estado da Bahia, por exemplo, tributa-se 38% nas operações com armas e munições, 25% nas operações e prestações relativas a cigarros, cigarrilhas, charutos e fumos industrializados e a 7% arroz, feijão, milho, macarrão, sal de cozinha, farinha, fubá de milho e farinha de mandioca. A alíquota é o percentual ou valor fixo que será aplicado sobre a base de cálculo para o cálculo do valor de um tributo

A base de cálculo do ICMS é na maioria das vezes o preço de venda da mercadoria. Entretanto, existem diversas possibilidades de variáveis. A base do imposto pode variar a

depende do produto, do método de cobrança, inclusão de fretes, seguro, outras despesas. Há casos em que a própria Constituição veda a cobrança do imposto sobre determinada operação. Portanto, há hipóteses que mesmo havendo, por exemplo, a circulação de mercadorias, não se aplica a tributação do ICMS, como por exemplo, nas operações com livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão, inclusive o serviço de transporte dos mesmos não incide o ICMS.

2.1.2.4 DO FATO GERADOR E DO CONTRIBUINTE

Segundo a definição encontrada no art. 114 do Código Tributário Nacional (CTN); “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Segundo Chiericato “o fato gerador é uma situação abstrata, descrita na lei, a qual, uma vez efetivada, promove o surgimento da obrigação tributária” (2011, p. 55). O fato gerador do tributo corresponde a um fato expresso no texto legal que ocorre na realidade, conseqüentemente gerando a obrigação tributária. E a condição necessária para se impor ao contribuinte o dever de pagar um valor para o Estado.

A legislação considera como contribuinte do imposto qualquer pessoa (física ou jurídica) que venha concretizar uma das hipóteses de incidência. Segundo a Lei nº 7.014 de 04 de Dezembro De 1996 do Estado da Bahia: Contribuinte do ICMS é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

2.2 OS PRINCIPAIS IMPACTOS DO DESCONHECIMENTO DA LEGISLAÇÃO DE ICMS NO PATRIMÔNIO DAS EMPRESAS

Num país democrático de direito a lei é o principal instrumento para assegurar a estabilidade social. O regramento jurídico brasileiro deixa claro que ninguém se escusa de conhecê-la, alegando que não a conhece. Muitos juristas definem esse tipo de norma como uma ficção jurídica. O Termo ‘ficção’ é empregado para demonstrar que esta situação destoa da realidade, pois tendo em vista a constante produção legislativa brasileira, é inumanamente impossível que uma pessoa possa conhecer todas as leis.

Entretanto, esse princípio jurídico é necessário para garantir que a alegação de desconhecimento dos dispositivos legais não exclua a aplicabilidade da lei. Em se tratando de matéria tributária pode se encontrar influência desse princípio no CTN em seu art. 136 que estabelece que as responsabilidades pelas infrações tributárias cometidas independam da intenção do responsável. O Superior Tribunal de Justiça pronuncia-se conforme a jurisprudência abaixo:

A Responsabilidade por infração da legislação tributária é objetiva e independe da intenção do agente (art. 136 do CTN). Desse modo, não tem relevância a possível boa-fé do agente que deixou de cumprir a obrigação tributária no seu vencimento. (TRF - 5a. Região. AC 89.05.00016/PE. Rel.: Juiz Castro Meira. 1a. Turma. Decisão: 23/11/89. DOE de 24.02.90).

De acordo com Zarzana (2010), em seu livro “O País dos Impostos” o pior aspecto do sistema tributário brasileiro é, sem dúvida, sua extrema complexidade, sobretudo no que diz respeito ao campo do ICMS, na qual a produção legislativa é constante. Para esse autor, esse imposto passa por constantes modificações em sua estrutura tributária, o que proporciona grandes transtornos aos contribuintes devido aos vários requisitos que devem ser atendidos para fins de sua apuração.

Além disso, a legislação tributária de ICMS muitas vezes atribui injustamente ao sujeito passivo (pessoa obrigada ao pagamento do tributo) toda a responsabilidade de identificar a ocorrência do fato gerador, de fiscalizar os créditos das notas fiscais de seus fornecedores, de classificar suas mercadorias e de realizar os cálculos dos valores a serem repassados ao fisco. Acrescenta-se ainda que paralelo a isso existe uma diversidade de legislações estaduais, com alíquotas diferenciadas, isenções diferentes, jurisprudências específicas e órgãos julgadores distintos. Esse comportamento lesivo do Estado acaba punindo os próprios contribuintes que podem tanto deixar de aproveitar seus direitos ou serem autuados por situações em que se acreditava ser legítima.

Diante de todas essas obrigações tributárias, é importante destacar que estas independem da aceitação do contribuinte e, por sua própria característica impositiva, supõem a possibilidade de descumprimento. Nesse sentido, a conduta de agir contrária ao legalmente estabelecido pode advir desde o simples desconhecimento do preceito normativo à vontade consciente de desobedecer ao comando legal, sendo essa primeira hipótese o alvo de discussão dessa pesquisa. Também é válido destacar que o Sistema Tributário Nacional (STN) entende que a obrigação tributária se divide em duas espécies: principal e acessória. A primeira é a obrigação de pagar o tributo e a segunda pode ser definida como um conjunto de

inúmeras ações exigidas do contribuinte para facilitar a fiscalização. Esse estudo abordará somente a obrigação principal.

2.2.1 RECOLHIMENTO ICMS NO VALOR INFERIOR AO DEVIDO

Dentre os possíveis impactos que podem ocorrer em relação ao desconhecimento da lei de ICMS é o recolhimento desse imposto no valor inferior ao devido por parte das empresas. Isso pode acontecer devido à complexidade da legislação tributária envolvendo o imposto, na qual as empresas estão sujeitas a interpretações inadequadas e ao próprio desconhecimento dos deveres tributários, ocasionando o repasse de valores inferiores ao devido. Glosar¹ o ICMS pode provocar principalmente os seguintes efeitos nas empresas:

- I. Os custos operacionais reduzem e contribuem para um preço de venda mais competitivo, e neste caso, o consumidor optará certamente pelo menor preço, fazendo com que o concorrente com preço mais elevado, não consiga sobreviver no mercado, diminuindo dessa forma a concorrência;
- II. Preços mais competitivos proporcionam aumento do faturamento e da lucratividade. As Empresas mais lucrativas possuem mais recursos para investir, conseguem obter financiamentos com juros mais baixos proporcionando maior possibilidade de crescimento e geração de riqueza.

Apesar das empresas serem consideradas pela legislação como contribuintes de ICMS, são na verdade intermediárias da arrecadação tributária do governo, pois indiretamente é o consumidor final, que suporta toda a carga tributária embutida nos bens e serviços adquiridos. Ao suprimir ilegalmente os valores devidos a Fazenda Pública, seja por má fé ou por desconhecimento, a empresa estará subtraindo recursos da sociedade e isso é inaceitável do ponto de vista ético, pois a organização empresarial está se apropriando de algo que não lhe pertence, com um enriquecimento indevido e sem causa, gerando impactos nefastos nos interesses coletivos, promovendo assim uma concorrência desleal e a economia de um país como um todo perde.

Nesse caso, o Estado tem o dever de coibir essas práticas pela aplicação de sanções legais a todas essas infrações. É o que confirma Amaro (2012, p.86) ao afirmar que:

¹ Suspende, retira, elimina

A infração enseja a aplicação de remédios legais, que ora buscam repor a situação querida pelo direito (mediante execução coercitiva da obrigação descumprida), ora reparar o dano causado ao direito alheio, por meio de prestação indenizatória, ora punir o comportamento ilícito, infligindo o castigo ao infrator.

Nesse sentido, o Estado exerce a fiscalização para promover a justiça tributária, proteger os recursos da sociedade e a capacidade contributiva das empresas concorrentes, além de caráter educativo e de orientação ao contribuinte. A aplicação de sanções de ofício pelo descumprimento tributário, geralmente exigem coercitivamente o valor pago, acrescido de um valor considerável de indenização que pode corresponder a impacto significativo e inesperado no patrimônio, justamente para desestimular a prática. Quando mais danoso é o prejuízo ao erário e a sociedade mais severa é a punição, podendo até chegar à extinção da empresa e sanções penais e criminais caso se caracterize dolo.

2.2.1.1 AS PENALIDADES TRIBUTÁRIAS QUANTO ÀS IRREGULARIDADES NO PAGAMENTO DO ICMS DE VALOR INFERIOR AO DEVIDO

O Decreto nº 13.780/12 (RICMS/BA) considera infração qualquer inobservância a disposição contida na legislação desse tributo, independentemente de dolo ou culpa. A infração tributária é caracterizada mesmo que a ação ou omissão irregular não cause prejuízo ao erário. O Estado atribui a responsabilidade pelo ilícito tributário a todos que contribuíram e que se beneficiaram com a sua prática. O RICMS/BA aplica a seguintes penalidades contra as infrações de ordem tributária, isoladas ou cumulativamente:

- I. Multa;
- II. Sujeição a regime especial de fiscalização e pagamento;
- III. Cancelamento de benefícios fiscais;
- IV. Cassação de regime especial para pagamento, emissão de documentos fiscais ou escrituração de livros fiscais.
- V. Cancelamento de autorização ou credenciamento;

2.2.1.2 MULTA

A multa é uma sanção de caráter pecuniário aplicado pelo Estado ao infrator das normas tributárias. A redução do patrimônio do contribuinte inadimplente tem como finalidade indenizar os cofres públicos, reprimir e impedir proveitos da conduta delituosa.

A legislação de ICMS da Bahia prevê valores fixo de multas variando de R\$ 5,00 a R\$ 230.000,00 reais ou a um percentual obtido da quantia envolvida no ilícito tributário. Uma das penalidades mais rigorosas são a multa de 60% do valor do imposto não recolhido por erro de aplicação de alíquotas, base de cálculos ou na apuração do imposto e de 100% à 150% dos valores não repassados ao Estado provenientes de inobservâncias grosseiras das regras de escrituração contábil. Segue abaixo conteúdo exemplificativo e não exaustivo desses erros contábeis passíveis de penalização:

- a) Saldo credor de caixa;
- b) Manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes;
- c) Entradas de mercadorias ou bens não registrados;
- d) Escrituração sem respaldo documental;
- e) Contabilização indevida de créditos fiscais.

2.2.1.3 SUJEIÇÃO A REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO E PAGAMENTO

A sujeição ao regime especial de fiscalização e pagamento é um das mais rigorosas punições aplicadas ao ordenamento jurídico de ICMS do Estado da Bahia. É uma punição aplicada aos contribuintes que não recolheram o imposto por mais de três meses consecutivos, que emitirem documentos fiscais em desacordo com a legislação pertinente e deixarem de apresentar os registro de escrituração ou apresentá-los sem as formalidades exigidas.

As punições consistem em recolhimento imediato do imposto no momento da circulação de mercadoria ou serviço, antecipação do imposto devido antes da ocorrência do fato gerador e fiscalização constante através de plantões fiscais dentro da empresa no momento em que realizam suas atividades. Essas penas poderão ser aplicadas isoladamente e cumulativamente.

O pagamento dos impostos realizado antes do recebimento da receita muitas vezes obriga as empresas a recorrer a operações de crédito, pode comprometer o equilíbrio econômico das empresas e do capital de giro dos empreendedores.

2.2.1.4 OUTRAS PENALIDADES

Muitas vezes as empresas gozam de benefícios, incentivos fiscais, regimes de arrecadação e cobrança de tributos diferenciados concedidos através de uma lei específica, com o objetivo de reduzir ou eliminar a carga tributária, simplificar os controles e as obrigações acessórias. O Simples Nacional, por exemplo, é um regime tributário diferenciado e que pode reduzir consideravelmente os tributos pagos pela empresa. Quando uma organização empresarial descumpra determinado dispositivo legal, uma das penalidades pode ser a vedação legal de usufruir o benefício, causando um impacto gigantesco no patrimônio e na lucratividade e, em casos mais graves o fisco pode exigir a extinção da empresa.

Essas penalidades são expressas claramente no Regulamento do Estado da Bahia: cancelamento de benefícios fiscais; cassação de regime especial para pagamento, emissão de documentos fiscais ou escrituração de livros fiscais e cancelamento de autorização ou credenciamento.

2.2.2 RECOLHIMENTO DO ICMS DE VALOR SUPERIOR AO DEVIDO

No ano de 2009, uma pesquisa publicada pela consultoria de informações IOB² com 478 organizações brasileiras, chegou à conclusão que 69% destas, pagaram indevidamente o ICMS por conta de erros cometidos por falta de informação. Desse total 79% não usaram créditos de ICMS a que teriam direito. Isso demonstra que grande parte das empresas que desconhece as regras tributárias deixa de apropriar todos os créditos devidos de ICMS.

Em um ambiente empresarial competitivo influenciado por um complexo sistema tributário o desconhecimento da legislação pode onerar excessivamente os custos proporcionando impacto no resultado operacional. Além disso, com as margens de lucros cada vez menores em decorrência da crescente concorrência em todos os segmentos, o

² Disponível em: <http://economia.ig.com.br/empresas/empresa-paga-mais-por-desconhecer-regra-tributaria/n1237617855009.html>

recolhimento indevido certamente fará a diferença nos lucros das empresas. Segundo Benard (1996, p.36):

Um sistema de formação de preços está relacionado diretamente com as informações de custo e delas depende. Para que o sistema de formação de preços seja desenvolvido, há a necessidade de informações precisas, detalhadas e em tempo hábil, do custo, seus elementos, composição e tratamento, para que as diversas variáveis de ordem econômica sejam corretamente consideradas e as decisões sejam de boa qualidade.

A formação do preço de vendas é uma das estratégias mais importantes para a empresa e esse processo em si é bastante complexo. É fundamental que as empresas que comercializam produtos atentem para a necessidade de adequar seus preços de venda às respectivas bases e alíquotas do ICMS e aproveitar todos os créditos permitidos.

Uma pesquisa³ realizada pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) nos anos de 2005 a 2010, sobre as dificuldades no gerenciamento e razões para o fechamento da empresa apontou a carga tributária elevada e falta de planejamento dos custos como os fatores que mais impactam as empresas.

Desse modo percebe-se que os custos tributários representam um dos fatores mais representativos da destinação de recursos, e estes são limitados frente às necessidades organizacionais. Nesse contexto, surge a imperiosa necessidade de destinar da melhor forma os recursos e evitar desperdícios, principalmente tributários que tem, por exemplo, como consequências:

1. A redução de capital de giro e problemas financeiros;
2. Aumento dos custos, encarecendo as atividades operacionais;
3. Preço de venda maior e perda de competitividade, deixando a empresa em concorrência desvantajosa perante aos seus concorrentes;
4. Redução da lucratividade, rentabilidade, da capacidade de gerar riqueza e de obter financiamentos;
5. Prejuízos operacionais;
6. Afeta sua capacidade de sobrevivência e de se manter no mercado;

Nessa perspectiva, a economia legal de tributos deixou de ser uma mera opção ao contribuinte, se tornando uma questão de sobrevivência empresarial. Sendo o custo tributário o principal na composição do preço final de qualquer produto ou serviço, compete ao as

³ Disponível em: <[http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/BDS.nsf/8F5BDE79736CB99483257447006CBAD3/\\$File/NT00037936.>](http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/BDS.nsf/8F5BDE79736CB99483257447006CBAD3/$File/NT00037936.>). Acesso em: 06 jun. 2012.

organizações reduzir seu impacto ao máximo, possibilitando maior competitividade. Sendo assim, compreende-se que o planejamento tributário é indispensável para que a carga tributária seja suportada pelas empresas. E para se planejar é fundamental ter conhecimento da legislação tributária e de todas as dificuldades e benefícios proporcionados por ela.

Segundo Denari (1998, p.12) afirma que:

O planejamento tributário é um conjunto de sistemas legais que visam diminuir o pagamento de tributos. O contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhe pareça, procurando a diminuição dos custos de seu empreendimento, inclusive dos impostos. Se a forma celebrada é jurídica e lícita, a fazenda pública deve respeitá-la.

Conforme o autor, os contribuintes têm o direito de aplicar determinados procedimentos decorrentes da própria lei ou naquilo em que a norma legal é omissa e diminuir o dinheiro a ser repassado para o Estado, mesmo quando este comportamento prejudica os cofres públicos.

O planejamento tributário não se configura como evasão fiscal, que é a maneira ilegal de evitar o pagamento devido ao governo, utilizando meios inapropriados e fraudulentos. A sonegação fiscal é a ação consciente e voluntária do indivíduo, que por meios ilícitos, elimina, reduz ou retarda o pagamento de tributo efetivamente devido.

Diante disso, compreende-se aqui que o planejamento fiscal deve ser totalmente fundamentado em métodos lícitos para redução da carga tributária das empresas, mediante práticas de ideias voltadas a economia de tributos, qualificadas como atos legítimos. No entanto, cabe se observar que nenhum planejamento fiscal será totalmente eficiente se não for embasado pelo pleno conhecimento e interpretação correto da lei.

2.3 O PAPEL DO PROFISSIONAL CONTÁBIL FRENTE À COMPLEXIDADE DA LEGISLAÇÃO

2.3.1 GESTÃO TRIBUTÁRIA

O ICMS é um dos tributos mais complexos do ordenamento jurídico brasileiro, e isso decorre de vários fatores: a celebração de acordos entre as unidades da federação, excesso de normas, edição e modificação de leis, muitas vezes com textos mal redigidos e de difícil compreensão. Segundo Zarzana (2010, p. 43):

O Regulamento do ICMS dos Estados é uma “loucura insana”, porque muda todo dia, de acordo com o que os Estados decidem sozinhos, ou em conjunto [...]. Há alíquotas diferenciadas, jurisprudências estaduais e de órgãos julgadores fazendários diferentes.

Acrescenta-se ainda o fato que o não cumprimento da legislação do ICMS ou seu cumprimento em desacordo provoca um “ilícito tributário”, acarretando penalidades pecuniárias ou pagamentos indevidos que causam relevante impacto financeiro nas organizações.

Nesse contexto, a Contabilidade presta um serviço de fundamental importância para as empresas, contribuindo nas suas atividades empresariais como uma poderosa ferramenta de gestão tributária.

Entretanto, em regra, não é tarefa do contador o cálculo de tributos, mas percebe-se que muitas vezes as tarefas de interpretar e aplicar as regras tributárias são na maioria das vezes atribuídas equivocadamente a esse profissional. Devido a essas implicações, muito se tem debatido em Contabilidade sob o enfoque fiscal, pois a legislação tributária influencia os resultados econômicos mediante imposição de critérios legais para formação das bases de cálculo dos tributos.

Segundo Sützer (2005, p.20):

No mundo atual faz-se necessário que a informação Contábil possua qualidade e credibilidade. Entretanto, a crescente complexidade das atividades empresariais e determinadas restrições tributárias nos fazem deparar com críticas fundamentadas quanto à necessidade de seu aprimoramento.

Nesse sentido, assim como outras ciências e atividades profissionais, a necessidade do mercado pode exigir especializações. A Contabilidade tributária vem justamente para suprimir essa demanda de uma ferramenta que estuda e controla as obrigações tributárias das entidades em consonância com a legislação, de forma que também possibilite uma análise mais ampla da carga de tributos recolhidos pela empresa.

Apesar da possibilidade de se dividir a Contabilidade em vários ramos, o objeto de que tratam é o mesmo: o Patrimônio. Essa especialização refere-se à simples direcionamentos ou aspectos da Contabilidade, usualmente voltados a uma a resolução de situações específicas, pois ela ainda deve demonstrar a situação do patrimônio de acordo com os princípios e normas contábeis.

Dessa forma, compreende-se que é fundamental que o contador tenha um entendimento adequado sobre as instruções da legislação do ICMS, para que as transações

comerciais sejam suficientes para cobrir todos os gastos, além de conter margem adequada para retorno sobre o capital aplicado.

Além disso, a Legislação aplicável ao ICMS é imensa. Há diversas alíquotas e bases de cálculo, critérios complexos de aproveitamento de crédito, isenções, suspensões, incentivos etc. É necessária uma eficiente gestão sobre estas questões que afetam fortemente o patrimônio e a capacidade de gerar riqueza da entidade. Muitas vezes esse gerenciamento é feito pelo contador, e é importante que este faça como todo zelo profissional, obedecendo além dos princípios da Contabilidade, também a legislação tributária específica norteadora do registro contábil.

Dessa forma, torna-se evidente a necessidade dos contadores conhecerem os aspectos da legislação tributária, devido à grande influência no patrimônio das entidades. No entanto, essa especialização é mais que simples cálculo de tributos e atendimento de legislações comerciais, fiscais e previdenciárias, uma vez que a Contabilidade tributária exerce um complexo estudo sobre conjunto de sistemas legais que visam controlar o pagamento de tributos.

2.3.2 RESPONSABILIDADE CIVIL DO PROFISSIONAL CONTÁBIL

Segundo Ferrari (2012, p. 6) o primeiro Congresso Brasileiro de Contabilistas realizado em 1924 no Rio de Janeiro conceituou contabilidade da seguinte forma: “Contabilidade é a ciência que estuda e pratica as funções de orientação, controle e registro relativas à administração econômica.”

Entretanto, a Contabilidade não tem finalidade exclusivamente gerencial. O registro contábil muitas vezes é imbuído de exigências legais que devem ser satisfeitas pelo contador sob pena de punição de responsabilidade profissional. Com o advento da Lei nº 10.406, de 10 de Janeiro de 2002 (Código Civil) a responsabilidade dos contabilistas aumentou através de novas obrigações conferidas a classe:

Art. 1.177. Os assentos lançados nos livros ou fichas do preponente, por qualquer dos prepostos encarregados de sua escrituração, produzem, salvo se houver procedido de má-fé, os mesmos efeitos como se o fossem por aquele.

Parágrafo único. No exercício de suas funções, os prepostos são pessoalmente responsáveis, perante os preponentes, pelos atos culposos; e, perante terceiros, solidariamente com o preponente, pelos atos dolosos.

Art. 1.178. Os preponentes são responsáveis pelos atos de quaisquer prepostos, praticados nos seus estabelecimentos e relativos à atividade da empresa, ainda que não autorizados por escrito.

Parágrafo único. Quando tais atos forem praticados fora do estabelecimento, somente obrigarão o preponente nos limites dos poderes conferidos por escrito, cujo instrumento pode ser suprido pela certidão ou cópia autêntica do seu teor.

Dessa forma, os contadores podem ser responsabilizados pelos seus lançamentos que infringirem os dispositivos legais, por fraudes, irregularidades ou omissões cometidas contra a ordem tributária. Por força do novo código civil, o contabilista assumiu responsabilidade pessoal e solidária perante terceiros, sobre seus serviços prestados. O contador responsável pela escrituração responde pessoalmente perante seu cliente quando pratica erros com culpa e solidariamente com o cliente em caso de dolo, podendo inclusive responder com seus bens patrimoniais

Além disso, é notável a influência do Direito na formação científica do contador. No decorrer das atividades da entidade, há mutações que afeta o ordenamento jurídico, resultando em direitos e obrigações. Quase sempre um registro contábil necessita de amparo legal, especialmente as instruções nas legislações tributárias, Tais aspectos impactam na lucratividade das empresas e acarretam grandes transtornos no controle patrimonial. Portanto, o contador precisa conhecer com profundidade a legislação tributária, pois é um fator relevante na execução de sua função.

3 ESTUDO DE CASO

3.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DE INSUMOS AGROPECUÁRIOS NO ESTADO DA BAHIA

A atividade agrícola é umas das principais bases da economia do Estado da Bahia. Segundo informações da Secretaria da Agricultura, Irrigação e Reforma Agrária (SEAGRI), a Bahia se destaca na produção de frutas, flores, café, algodão, bovinos, pesca e caprinocultura, além de contar com projetos de desenvolvimento através dos programas de incentivo como o AGRINVEST, PROALBA e DESENVOLVE, que promovem reduções, isenções e dilatação do prazo dos pagamentos dos impostos.

Atualmente a agricultura baiana se beneficia com a utilização de sofisticados fatores de produção. Normalmente são adicionados pelos agricultores adubos químicos, defensivos agrícolas, fertilizantes, agrotóxicos, herbicidas, fungicidas, inseticidas, acaricidas, antibacterianos, antiparasitários, hormônios, terapêuticos especiais, etc. Esses produtos são adicionados as plantações para suprir deficiências no cultivo com os objetivos de garantir a nutrição, a proteção das plantas, aumentar a produtividade da lavoura e produzir um produto final de boa qualidade. O Decreto nº 4.074, de 04 de janeiro de 2002, que regulamenta a Lei nº 7802/1989, classifica de forma mais precisa estes produtos no art. 1º, incise IV:

Produtos e agentes de processos físicos, químicos ou biológicos destinados ao uso nos setores de produção, no armazenamento e beneficiamento de produtos agrícolas, nas pastagens, na proteção de florestas, nativas ou plantadas, e de outros ecossistemas e de ambientes urbanos, hídricos e industriais, cuja finalidade seja alterar a composição da flora ou da fauna, a fim de preservá-las da ação danosa de seres vivos considerados nocivos, bem como as substâncias de produtos empregados como desfolhantes, dessecantes, estimuladores e inibidores de crescimento.

Cabe-se ainda mencionar que a atividade rural é uma operação de risco, e depende basicamente do comportamento do clima, estando sujeita a perdas inesperadas, além disso, uma crise nesse setor tem conseqüências gravíssimas na produção de alimentos de um país. Segundo Newlands Jr. (2011, p. 419):

A atividade agropecuária, ao contrário das demais atividades produtivas, depende totalmente de apoio governamental e creditício para subsistir. Todos os países do mundo, sem exceção, são algum tipo de subsídio à agricultura.

Diante disso, a proteção governamental ao setor agropecuário baiano se materializa em financiamentos a juros mais baixos, maiores prazos de pagamentos e, sobretudo em redução de tributos.

Atualmente, o Estado da Bahia adota medidas que beneficiam o mercado de insumos agrícolas mediante utilização de um tratamento fiscal diferenciado em relação ao ICMS. Isso resulta em diminuição dos custos iniciais e diminuição dos preços repassados aos consumidores, pois as empresas embutem o ônus dos tributos nos preços de venda.

Sabe-se que um dos componentes mais significativos na formação do preço dos insumos são os tributos envolvidos nas operações, especialmente o ICMS, o que torna este imposto um importante componente do processo produtivo e de comercialização, pois acaba interferindo no desempenho financeiro e econômico do segmento do comércio de insumos agrícolas.

A redução da base de cálculo do ICMS nos insumos agropecuários, através de convênios, vem tendo o efeito de evitar a bitributação ou minorar o seu custo para o produtor. Entretanto, apesar desse incentivo fiscal, a legislação tributária apresenta um complexo sistema de compensação e particularidades que devem ser conhecidos para que as empresas varejistas do setor agropecuário consigam obter o máximo de benefícios e evitar multas por não cumprimento da lei. Nessa perspectiva, cabe-se constatar que a Contabilidade se torna uma das ferramentas mais utilizadas e mais completas para controle do impacto da legislação tributária de ICMS sobre as empresas comerciais baianas.

3.2 METODOLOGIA

Nas idéias de Beuren (2009), para delinear a tipologia da pesquisa abordada é preciso definir três categorias: quanto aos objetivos, que contempla a pesquisa exploratória, descritiva e explicativa; quanto aos procedimentos, que aborda o estudo de caso, o levantamento, a pesquisa bibliográfica, documental, participante e experimental; e quanto à abordagem do problema, que aborda a pesquisa qualitativa e a quantitativa.

3.2.1 QUANTO AOS OBJETIVOS

A pesquisa é um processo de construção de conhecimento. Segundo Gil (2008), as pesquisas são classificadas com base em dois critérios diferentes. A primeira classificação dá-

se com base em seus objetivos gerais, sendo útil para o estabelecimento de seu fundamento teórico, e divide-as em três grandes grupos: exploratórias, descritivas e explicativas.

O objetivo dessa pesquisa monográfica é analisar os possíveis impactos que o desconhecimento da legislação do ICMS pode acarretar no resultado das organizações e para atendê-lo é necessário identificar os fatores que contribuem para a ocorrência desse fenômeno. Nesse sentido, a pesquisa explicativa é ideal, pois há um maior aprofundamento da realidade estudada e a preocupação em identificar os fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência do fato.

3.2.2 QUANTO AOS PROCEDIMENTOS

O procedimento metodológico tem como objetivo direcionar o caminho da pesquisa. Conforme Lakatos e Marconi (2003, p. 83), método é “o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo – conhecimentos válidos e verdadeiros, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do pesquisador”.

Inicialmente foi realizada a pesquisa bibliográfica, através de consultas em livros, artigos e legislações que propicia bases teóricas ao pesquisador para auxiliar o pesquisador no exercício reflexivo e crítico sobre o tema em estudo. Posteriormente, foi realizado um estudo de caso, como estratégias de pesquisa utilizada para o alcance do objetivo proposto. É um tipo de pesquisa qualitativa necessária para entender essa situação em particular. Segundo Nisbet e Watt, apud Lüdke E André, 1986):

Um estudo de caso vai apresentar três fases em seu desenvolvimento. Ele caracteriza-se da seguinte forma: inicialmente, há a fase exploratória; num segundo momento, há a delimitação do estudo e a coleta de dados; e, num terceiro estágio, há a análise sistemática desses dados, culminando na realização do relatório.

Além disso, para atender os objetivos, também se faz necessária a pesquisa documental. De acordo com Gil (1991, p. 51) a “pesquisa documental vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa”. Os documentos necessários para essa pesquisa são os relatórios que contem dados onde o ICMS exerce influencia, conforme abaixo:

1. Receita Bruta do ano calendário de 2011;

2. Notas fiscais de entradas e saídas de mercadorias do ano 2011;
3. Apuração mensal do ICMS do ano de 2011;
4. Demonstração do Resultado do Exercício do ano 2011;
5. Relatórios de entradas e saídas de mercadorias por grupo de produtos.
6. Relatórios de entradas e saídas de mercadorias por produtos.

Para se alcançar esse objetivo, houve a necessidade de se verificá-los em uma situação real. Isso tornou o método do estudo de caso o ideal, pois conduz a uma investigação mais detalhada dos fatos proporcionando uma maior compreensão da realidade. Acrescenta-se, no entanto, que embora as conclusões desta pesquisa não possam ser generalizadas, o conhecimento gerado pode auxiliar a compreensão de outros casos similares.

A fase inicial do estudo de caso constitui a preparação do terreno de pesquisa. Foi realizada uma pesquisa de campo preliminar com o objetivo de se ter uma idéia das empresas que se enquadrariam no alvo do estudo de caso. A solicitação de dados foi realizada pessoalmente pelo pesquisador e foi aceita por quatro empresas. Dessas quatro empresas, foram selecionadas apenas duas empresas de acordo com o critério de maior porte econômico.

As empresas objeto do estudo de caso do presente trabalho são Sociedades Empresárias Limitadas. O Código Civil de 2002, art. 1.052 a 1.087 define esse tipo de sociedade como entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado, de natureza empresária, cujo capital social é dividido em quotas, iguais ou desiguais, cabendo uma ou diversas a cada sócio, que respondem de forma restrita ao valor de suas quotas, porém todos os sócios são responsáveis solidariamente pela integralização do capital social.

Em virtude das suas políticas organizacionais, as empresas não autorizaram a publicação neste estudo de Informações que as identifique individualmente. Portanto as empresas serão tratadas pelos codinomes 'ALFA' e 'BETA'. Tanto Alfa como Beta tem como principal atividade a comercialização varejista de insumos agropecuários.

A empresa Alfa foi fundada em 2003, tem sede na cidade de Vitória da Conquista no estado da Bahia. Atua na comercialização de produtos destinados ao setor agropecuário, como insumos, medicamentos para animais, cercas, equipamentos, implementos, etc.

A empresa Beta foi fundada em 1998, localiza-se no município de Barra do Choça, situado a 27 km da cidade de Vitória da Conquista no estado da Bahia.. Suas atividades secundárias são a comercialização de ração para grandes animais, ferramentas, utensílios agrícolas.

A empresa Alfa possui um departamento próprio de contabilidade, além de auxílio de uma empresa de contabilidade externa responsável por elaborar e transmitir declarações para o Fisco. A empresa Beta possui uma espécie de departamento misto que envolve o setor contábil e financeiro, e também possui auxílio externo de assessoria contábil. Em ambas empresas, o profissional contábil é o responsável pelo cálculo dos tributos.

Tanto Alfa como Beta tributam seu lucro através da modalidade denominada Lucro Real. De acordo com o art. 247 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto-Lei nº 3000 de 26 março de 1999), Lucro Real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões e exclusões autorizadas pelo referido regulamento. Se no final do exercício social houver lucro, há incidência do Imposto de Renda (IRPJ), imposto de competência da União, sobre renda e proventos de qualquer natureza e contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) que visa financiar a seguridade social.

3.2.3 QUANTO A ABORDAGEM

Conforme já exposto no decorrer deste trabalho, o problema é abordado com o objetivo de expor o impacto do desconhecimento da legislação do ICMS no resultado de duas empresas varejistas do estado da Bahia que comercializam insumos agropecuários. Diante deste exposto o estudo tem uma abordagem qualitativa. Sobre esse tipo de metodologia Oliveira (2003) assim se pronuncia:

As pesquisas que se utilizam da abordagem qualitativa possuem a facilidade de poder descrever a complexidade de uma determinada hipótese ou problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos experimentados por grupos sociais, apresentar contribuições no processo de mudança, criação ou formação de opiniões de determinado grupo e permitir, em maior grau de profundidade, a interpretação das particularidades dos comportamentos ou atividades individuais.

Através deste tipo de abordagem é possível analisar a complexidade do problema de forma que seja alcançado o entendimento de suas particularidades e quais os impactos que ele provoca no ambiente que está inserido.

Para a esta pesquisa foram utilizados os dois tipos de métodos científicos, o dedutivo e o indutivo. Segundo Marconi e Lakatos apud Trujillo, 1974, P. 24: “os dois tipos de argumentos têm finalidades diversas: o dedutivo tem o propósito de explicitar o conteúdo das premissas; o indutivo tem o desígnio de ampliar o alcance dos conhecimentos”.

O método dedutivo foi adotado para a pesquisa bibliográfica de forma que, estudando os conceitos legisladores e as interpretações dos autores sobre o ICMS, obtemos o entendimento e a forma de aplicação deste imposto. Já na pesquisa de estudo de caso foi utilizado o método indutivo, para a partir da análise dos dados colhidos nos resultados operacionais das empresas, possam ser avaliados os possíveis impactos do desconhecimento da legislação do ICMS nos seus resultados.

3.3 ANÁLISE DOS DADOS

Segundo o art. 12 do Decreto 1.598/77, a receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados. Em outras palavras, podemos afirmar que a receita bruta é a receita total decorrente das atividades-fim da organização, isto é, das atividades para as quais a empresa foi constituída, segundo seus estatutos ou contrato social. Percebe-se que grande parte das vendas das empresas do estudo de caso, correspondem a transações envolvendo insumos agropecuários dentro do território baiano, conforme as tabelas abaixo que demonstram a composição do faturamento de Alfa e Beta:

Tabela 1: Composição da Receita Bruta de Alfa no ano 2011

DESCRIÇÃO	RECEITA BRUTA	PERCENTUAL
Insumos agropecuários vendas internas	R\$ 2.446.088,48	74,21%
Insumos agropecuários interestaduais	R\$ 274.900,66	8,34%
Outros produtos vendidos	R\$ 575.181,84	17,45%

Fonte: Elaboração própria através dos dados fornecidos pela empresa do ano de 2011

Tabela 2: Composição da Receita Bruta da empresa Beta no ano 2011

DESCRIÇÃO	RECEITA BRUTA	PERCENTUAL
Insumos agropecuários vendas internas	R\$ 592.097,89	63,52%
Insumos agropecuários interestaduais	R\$ 30.294,68	3,25%
Outros produtos vendidos	R\$ 309.751,46	33,23%

Fonte: Elaboração própria através dos dados fornecidos pela empresa do ano de 2011

Após a exposição dos dados, se passa à análise da contabilização destes considerando a legislação tributária. Segundo o art. 96 do CTN: a expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas

complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

A legislação aplicável ao comércio de insumos agrícolas no estado da Bahia está disposta a seguir:

- a) Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
- b) Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966 (CTN)
- c) Lei Complementar nº 24 de 7 de Janeiro de 1975
- d) Lei nº 7014 de 4 de Dezembro de 1996 do Estado da Bahia
- e) Decreto nº 13.780 de 16 de março de 2012 do Estado da Bahia (RICMS/BA)

3.3.1 CONVÊNIO 100/97

Além das normas jurídicas mencionadas anteriormente, o CTN em seu artigo 100, inciso IV estabelece que a União os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão celebrar convênios entre si, que servirão de complemento as normas tributárias já existentes.

Com base nisso, no ano de 1997 foi instituído o convênio 100, prorrogado até 31.12.2012 pelo convênio 01 de 2010. Esse acordo reduz a base de cálculo de ICMS em 60% ou 30% na comercialização interestadual de determinados insumos agropecuários arrolados exaustivamente no referido diploma legal. A redução da base de cálculo representa uma diminuição do montante sobre o qual irá incidir a alíquota do ICMS, conseqüentemente menos imposto será exigido para esse comércio.

É relevante dizer, que os insumos agrícolas que as empresas Alfa e Beta comercializam são citados neste convênio e que seus principais fornecedores são dos estados de São Paulo e Minas Gerais. Dessa forma, por força do convênio 100/97, as compras desses insumos são tributadas a partir de uma redução da base de cálculo de ICMS, em 30% ou 60%, conforme o caso. Segue exemplo abaixo de uma nota fiscal de compra de produto beneficiado por esse convênio com redução de 60% da base de cálculo:

Tabela 3: Exemplo de compra de insumos agropecuários de um fornecedor do estado de São Paulo

VALOR DA MERCADORIA	BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA	CRÉDITO DE ICMS
R\$ 1.000,00	R\$ 400,00	7%	R\$ 28,00

Fonte: Elaboração própria através das instruções do Convênio 100/97 do ano de 2011.

3.3.2 ISENÇÃO DE ICMS E REGRAS DE MANUTENÇÃO DE CRÉDITO AO COMÉRCIO INTERNO DE INSUMOS AGRICOLAS NO ESTADO DA BAHIA

Além da redução da base de cálculo entre o comércio interestadual, o art. 264, inciso XVIII do Regulamento de ICMS da Bahia, estabelece que a circulação dos mesmos produtos citados no Convênio 100/97 no território baiano é isenta de ICMS. Ver exemplo na tabela 4 abaixo:

Tabela 4: Exemplo de venda de insumos agropecuários entre fornecedor e cliente situados no estado da Bahia

VALOR DA MERCADORIA	BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA	DÉBITO DE ICMS
R\$ 1.000,00	R\$ 0,00	0%	R\$ 0,00

Fonte: Elaboração própria através das instruções do Convênio 100/97 do ano de 2011

Percebe-se que as notas fiscais de compra das empresas Alfa e Beta, em virtude do convênio 100/97, apresentam destaque de crédito de ICMS (fornecedores interestaduais) e que as vendas internas não apresentam o débito do imposto, por conta da isenção total concedida pela RICMS/BA. Sendo assim, torna-se importante verificar a possibilidade de se aproveitar o crédito das notas fiscais de compra, pois a Constituição Federal de 1988 estabelece que em regra, a isenção anula os créditos relativos às operações anteriores, exceto se há previsão legal de manutenção do crédito de ICMS.

O convênio 100/97, por exemplo, faculta os Estados participantes do acordo a não exigirem a anulação do crédito de ICMS mesmo que a saída posterior não seja tributada. Fundamentado nisso, o artigo 264 do Regulamento de ICMS do estado da Bahia descreve que poderá ser mantido o crédito das entradas de insumos agropecuários, mesmo que a saída não seja tributada, conforme as condições abaixo descritas no inciso XVIII, alíneas 'c' e 'd' (grifos nossos):

- c) A manutenção de crédito somente se aplica às entradas em **estabelecimento industrial** das matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e demais insumos utilizados na fabricação daqueles produtos;
- d) Fica admitida a manutenção de crédito nas entradas em **estabelecimento agropecuário** dos produtos objeto da isenção de que cuida este inciso;

A manutenção de crédito só é permitida para estabelecimentos industriais ou estabelecimentos agropecuários. A Receita Federal considera estabelecimento industrial

aquele que executa qualquer operação de industrialização, de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero. E entende-se como estabelecimento agropecuário toda unidade de produção, dedicada total ou parcialmente a atividades agropecuárias, ou seja, onde se processe uma exploração agropecuária.

Dessa forma, em face da inexistência de regra de manutenção de crédito para as empresas varejistas, conclui-se que prevalece a vedação de apropriação de imposto incidente nas aquisições destas mercadorias, conforme preceitua o art. 29 § 4º inciso II da Lei nº 7014 de 4 de Dezembro de 1996 : “É vedado o crédito relativo à mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação serviços a ele feita para comercialização, quando a operação de saída subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto a destinada ao exterior”.

Portanto, como o comércio de insumos agropecuários na Bahia desobriga o pagamento do ICMS, por falta de previsão legal, não é permitido apropriar o crédito de ICMS destacado nas notas fiscais de compra. Nesse contexto é necessário seguir as instruções previstas art. 30 da Lei nº 7014 do Estado da Bahia (grifos nossos):

Art. 30. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento: **I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;**

As empresas Alfa e Beta efetuaram corretamente os procedimentos da legislação descrita acima. Estornaram o crédito de ICMS das notas fiscais de compra, visto que a maioria das vendas destes produtos são feitas internamente:

Tabela 5: Compra de insumos agropecuários (Conv. 100/97) de fornecedores de outros estados

EMPRESAS	COMPRAS	CRÉDITO DE ICMS ESTORNADO
Alfa	R\$ 1.995.365,69	53.870,25
Beta	R\$ 412.522,22	13.550,28

Fonte: Elaboração própria através dos dados fornecidos pelas empresas do ano de 2011

3.3.3 ESTORNO PROPORCIONAL DE DÉBITO DE ICMS

As empresas Alfa e Beta também venderam insumos agropecuários arrolados no convênio 100/97 a clientes fora do território baiano. E em obediência ao já mencionado

convênio, as saídas interestaduais destes produtos foram tributadas corretamente observando a redução de 30% ou 60% no Convênio 100/97. Ver tabela 6 abaixo:

Tabela 6: Vendas de insumos agropecuários (conv. 100/97) a clientes de outros estados

EMPRESAS	VENDAS	BASE DE CÁLCULO	ICMS DESTACADO
ALFA	R\$ 274.900,66	113.672,19	15.615,41
BETA	R\$ 30.294,68	12.375,91	2.103,90

Fonte: Elaboração própria através dos dados fornecidos pelas empresas do ano de 2011

Conforme demonstrado anteriormente, todos os créditos de ICMS provenientes das notas de compra foram estornados. Todavia, estabelece o art. 30 §3º da Lei nº 7014 que o não creditamento ou o estorno não impedem a utilização dos mesmos créditos em operações posteriores sujeitas ao imposto com a mesma mercadoria.

Na apuração do imposto a pagar sobre a venda interestadual dos insumos agropecuários, é possível efetuar o estorno do ICMS correspondente e proporcionalidade do imposto anulado do custo de aquisição das respectivas mercadorias vendidas. Entretanto não há nos registros fiscais e contábeis dos créditos de ICMS dessas vendas.

Sabe-se que o ICMS é um tributo que por determinação constitucional deve respeitar o princípio da não-cumulatividade do imposto. Além disso, o processo de apuração do imposto deve observar que o ICMS a recolher ao Estado da Bahia será apurado considerando a regra da não-cumulatividade de que trata os art. 28 e 29 do RICMS/BA

Nesse sentido, o contribuinte de ICMS tem o direito de estornar proporcionalmente o débito do imposto, referente aos créditos que deixou de aproveitar em virtude da imprevisibilidade de posterior tributação da mercadoria. Em outras palavras o débito de ICMS destacado na nota fiscal devia ser subtraído pelos ICMS que fora estornado no momento da compra dos insumos para comercialização.

Em análise ao sistema de gestão das empresas objetos do estudo de caso, percebe-se que não há funcionalidades que auxiliem no controle desse tipo de estorno proporcional. Desse modo, o cálculo do ICMS não recuperado foi feito através da junção de vários relatórios e lançamentos manuais numa planilha eletrônica de dados através da:

- a) Identificação dos produtos vendidos a clientes de outros estados e da respectiva redução de base de cálculo disposta no convênio 100/97;

- b) Identificação do custo de aquisição do produto vendido, ou na sua impossibilidade, o custo médio de aquisição na data em que ele foi comercializado, como referência para encontrar a base de cálculo de crédito dos insumos agrícolas;
- c) ⁴Aplicação do percentual de redução e da alíquota no resultado encontrado no item 'b', conforme disposto no convênio 100/97;
- d) O valor encontrado no item 'c' deve ser recuperado como estorno proporcional de débito de ICMS na Apuração do imposto.

Após esse procedimento, evidencia-se que as empresas Alfa e Beta deixaram de apropriar erroneamente créditos de ICMS no valor de R\$5.534,49 e R\$ 605,47, respectivamente.

Segue abaixo as tabelas 7 e 8 dos cálculos:

Tabela 7: Cálculo do estorno de débito de ICMS proporcional aos créditos de ICMS dos custos de aquisição das saídas interestaduais de produtos arrolados no Convênio 100/97

EMPRESA BETA		VENDAS			CONV. 100/97	CUSTOS DE AQUISIÇÃO		ESTORNO PROPORCIONAL	
PRODUTOS VENDIDOS PARA OUTRO UF	UN	QUANT.	VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL	PERCENTUAL TRIBUTADO	CUSTO MÉDIO POR NOTA	CUSTO MÉDIO TOTAL	REDUÇÃO DE BC-ICMS	ICMS
FERTILIZANTE RAIZ 1 L AMINOAGRO	L	2	138,60	277,20	70%	73,9963	147,99	103,59	7,2516
AMINOCULANTE PARA MILHO E TRIGO CAIXA	CX	2	12,36	24,73	70%	10,0000	20,00	14,00	0,9800
SEMENTE MILHO HIBRIDO DKB390 PRO C3M 60	SC	1	382,00	382,00	40%	277,2868	277,29	110,91	7,7640
SEMENTE MILHO HIBRIDO DKB175 PRO C2 GM	SC	32	372,00	11904,00	40%	229,6100	7347,52	2.999,01	205,7306
SEMENTE MILHO HIBRIDO DKB177 PRO C2G 60	SC	4	334,00	1.336,00	40%	219,4682	877,87	351,15	24,5804
SEMENTE MILHO HIBRIDO DKB177 RR C2 GC 6	SC	12	260,00	3.120,00	40%	176,3566	2.116,28	846,51	59,2558
FERTILIZANTE FOLIAR AMINOAGRO FOLHATO	GL	1	196,00	196,00	70%	178,0000	178,00	124,60	8,7220
FERTILIZANTE FOLIAR AMINOAGRO CAB 20L	BD	1	130,00	130,00	70%	76,9440	76,94	53,86	3,7708
CROPSTAR FS600 4 X 5 L	GL	1	336,09	336,09	40%	689,5742	689,57	275,83	19,3081
SEMENTE MILHO HIBRIDO DKB399	SC	5	260,00	1.300,00	40%	141,3721	706,86	282,74	19,7921
SEMENTE MILHO HIBRIDO DKB177 PRO C2G 60	SC	9	371,00	3.339,00	40%	219,4682	1.975,21	790,09	55,3060
SEMENTE MILHO HIBRIDO DKB177 PRO C2G 60	SC	2	371,00	742,00	40%	219,4682	438,94	175,57	12,2902
SEMENTE MILHO HIBRIDO DKB177 RR C2 GC 6	SC	1	281,00	281,00	40%	176,3566	176,36	70,54	4,9380
CROPSTAR FS600 4 X 5 L	GL	1	545,00	545,00	40%	498,3600	498,36	199,34	13,9541
FERTILIZANTE RAIZ 1 L AMINOAGRO	L	10	139,00	1.390,00	40%	101,2200	1.012,20	404,88	28,3416
AMINOCULANTE PARA MILHO E TRIGO CAIXA	CX	9	102,94	926,46	40%	98,9800	890,82	356,33	24,9430
SEMENTE MILHO HIBRIDO DKB177 RR C2 GC 6	SC	11	281,00	3.091,00	40%	256,0000	2.816,00	1.126,40	78,8480
AMINOCULANTE PARA MILHO E TRIGO CAIXA	CX	18	12,90	232,20	70%	11,3200	203,76	142,63	9,9942
SEMENTE MILHO HIBRIDO DKB177 PRO C2G 60	SC	2	371,00	742,00	40%	352,0000	704,00	281,60	19,7120
TOTAL			4.895,89	30.294,68		4.006,78	21.153,98	8.649,60	605,47

Fonte: Elaboração própria através dos dados fornecido pela empresa Beta no ano de 2011

⁴ Os insumos agropecuários arrolados no convênio 100/97 não são tributados integralmente. Tributa-se apenas 70% ou 40% de acordo com as especificações da norma legal.

Tabela 8: Cálculo do estorno de débito de ICMS proporcional aos créditos de ICMS dos custos de aquisição das saídas interestaduais de produtos amolados no Convênio 100/97

EMPRESA ALFA	VENDIMS				CONV. 100/97	CUSTOS DE AQUISIÇÃO		ESTORNO PROPORCIONAL	
	PRODUTOS VENDIDOS PARA OUTRO UF	UN	QUANT.	VALOR UNITÁRIO		VALOR TOTAL	PERCENTUAL TRIBUTADO	CUSTO MÉDIO POR NOTA	CUSTO MÉDIO TOTAL
FINALE 04 X 05 L	GL	15,00	176,35	2.645,25	40%	139,5574	2.099,36	837,34	58,6141
FINALE 04 X 05 L	GL	15,00	183,50	2.752,50	40%	139,5574	2.099,36	837,34	58,6141
SEMENTE MILHO HIBRIDO DKB177 RR C2 GC 6	SC	30,00	264,00	7.920,00	40%	176,3574	5.290,72	2116,29	148,1402
SOBERAN 12 X 01 L	UN	2,00	307,00	614,00	40%	247,3215	494,64	197,86	13,8500
AUREO 4 X 5 L	GL	2,00	45,00	90,00	40%	32,7167	65,43	26,17	1,8321
CORONAMASTER 12 KG	SC	4,00	222,00	888,00	70%	155,2800	621,12	434,78	30,4349
FERTILIZANTE FOLIAR AMINOAGRO COMPLEX	BD	3,00	200,00	600,00	70%	120,0000	360,00	252,00	17,6400
FERTILIZANTE FOLIAR AMINOAGRO COMPLEX	GL	2,00	57,00	114,00	70%	34,0000	68,00	47,60	3,3320
FERTILIZANTE RAIZ 1 L AMINOAGRO	L	5,00	136,90	684,50	70%	73,9963	369,98	258,99	18,1291
CROPSTAR FS600 12 X 1 L	L	1,00	213,59	213,59	40%	213,5900	213,59	85,44	5,9808
FINALE 04 X 05 L	GL	1,00	185,00	185,00	40%	139,5574	139,56	55,82	3,9076
SOBERAN 12 X 01 L	UN	3,00	325,00	975,00	40%	247,3215	741,96	296,79	20,7750
AUREO 4 X 5 L	GL	2,00	45,00	90,00	40%	32,7167	65,43	26,17	1,8321
FINALE 20 L	BD	12,00	1.618,59	19.423,07	40%	1234,8900	14.818,68	5.927,47	414,9230
FINALE 04 X 05 L	GL	12,00	181,25	2.175,00	40%	138,2217	1.658,66	663,46	46,4425
SOBERAN 12 X 01 L	UN	24,00	324,22	7.781,28	40%	247,3215	5.935,72	2.374,29	166,2000
FERTILIZANTE FOLIAR AMINOAGRO	BD	1,00	200,00	200,00	70%	120,0000	120,00	84,00	5,8800
FERTILIZANTE FOLIAR AMINOAGRO	BD	1,00	650,00	650,00	70%	415,3333	415,33	290,73	20,3513
SEMENTE MILHO HIBRIDO DKB177	SC	20,00	264,00	5.280,00	40%	176,3566	3.527,13	1410,85	98,7597
FERTILIZANTE RAIZ 1 L AMINOAGRO	L	26,00	139,00	3.614,00	70%	73,9963	1.923,90	1.346,73	94,2713
CROPSTAR FS600 4 X 5 L	GL	1,00	980,00	980,00	40%	832,0000	832,00	332,80	23,2960
SEMENTE MILHO HIBRIDO DKB177 C 60	SC	50,00	264,00	13.200,00	40%	176,3566	8.817,83	3.527,13	246,8992
AMINOCULANTE PARA MILHO E TRIGO	CX	120,00	12,60	1.512,00	70%	8,7539	1.050,47	735,33	51,4729
CROPSTAR FS600 4 X 5 L	GL	150,00	980,00	147.000,00	40%	700,2834	105.042,51	42.017,00	2941,1903
CROPSTAR FS600 4 X 5 L	GL	3,00	980,00	2.940,00	40%	700,2834	2.100,85	840,34	58,8238
FERTILIZANTE RAIZ 1 L AMINOAGRO	L	6,00	327,19	1.963,15	70%	73,9963	443,98	310,78	21,7549
SEMENTE MILHO HIBRIDO DKB390	SC	2,00	263,45	526,90	40%	263,4500	526,90	210,76	14,7532
SEMENTE MILHO HIBRIDO DKB177	SC	50,00	372,00	18.600,00	40%	219,4682	10.973,41	4.389,36	307,2555
FINALE 04 X 05 L	GL	14,00	196,75	2.754,50	40%	139,5574	1.953,80	781,52	54,7065
PROV ADO 200 SC 20 X 250 ML	FR	1,00	18,17	18,17	40%	13,4215	13,42	5,37	0,3759
FINALE 04 X 05 L	GL	8,00	183,00	1.464,00	40%	139,5574	1.116,46	446,58	31,2609
SULFAMMO PLUS 26-00-00 50 KG	SC	2,00	83,00	166,00	70%	58,9800	117,96	82,57	5,7799
FERTILIZANTE FOLIAR AMINOAGRO	GL	1,00	174,05	174,05	70%	127,6500	127,65	89,35	6,2547
FERTILIZANTE FOLIAR AMINOAGRO	GL	1,00	47,90	47,90	70%	28,8350	28,84	20,18	1,4129
CROPSTAR FS600 12 X 1 L	L	1,00	223,30	223,30	40%	213,5900	213,59	85,44	5,9805
FERTILIZANTE RAIZ 1 L AMINOAGRO	L	1,00	126,00	126,00	70%	73,9963	74,00	51,80	3,6258
AMINOCULANTE PARA MILHO E TRIGO CAIXA	CX	15,00	12,90	193,50	70%	8,7539	131,31	91,92	6,4341
SEMENTE MILHO HIBRIDO DKB1770	SC	3,00	236,00	708,00	40%	176,3574	529,07	211,63	14,8140
ASTRO 20 L	BD	1,00	653,50	653,50	40%	523,3380	523,34	209,34	14,6535
SEMENTE MILHO HIBRIDO DKB177 PROC2G 60	SC	60,00	317,00	19.020,00	40%	219,4682	13.168,09	5.267,24	368,7066
SEMENTE MILHO HIBRIDO DKB390 PROC3M 60	SC	10,00	429,45	4.294,50	40%	277,2868	2.772,87	1.109,15	77,6403
FERTILIZANTE RAIZ 1 L AMINOAGRO	L	6,00	125,00	750,00	70%	73,9963	443,98	310,78	21,7549
AMINOCULANTE PARA MILHO E TRIGO CAIXA	CX	60,00	11,50	690,00	70%	8,7539	525,23	367,66	25,7365
TOTAL			12.754,16	274.900,66		9.216,23	192.544,14	79.064,18	5.534,49

Fonte: Elaboração própria através dos dados fornecido pela empresa Alfa no ano de 2011

Segundo Greco (2009, p. 106): “A Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) destina-se a evidenciar a composição do resultado formado em período definitivo (exercício social) da existência da entidade”. A DRE evidencia a formação de resultado líquido do exercício, diante do confronto das receitas, custos e despesas apuradas segundo o regime de competência. Nesse sentido, segue abaixo as DRE’s das empresas:

Tabela 9: Comparativo entre a DRE original do ano de 2011 (com erro na apuração de ICMS) versus simulação de DRE com escrituração correta - Empresa Alfa

	DRE	COM ERRO	SEM ERRO
(+) RECEITA OPERACIONAL BRUTA		3.296.170,98	3.296.170,98
DEVOLUÇÕES, DESCONTOS E			
(-) ABATIMENTOS		68.536,00	68.536,00
(-) ICMS SOBRE VENDAS		78.547,45	73.012,96
(-) OUTROS TRIBUTOS SOBRE VENDAS		32.256,36	32.256,36
(-) CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS		2.352.856,25	2.352.856,25
(-) DESPESAS OPERACIONAIS E FINANCEIRAS		764.259,36	764.259,36
(=) * RESULTADO LÍQUIDO		-284,44	5.250,05

*Resultado antes dos IRPJ e CSLL

Fonte: Elaboração própria através dos dados fornecidos pela empresa Alfa do ano de 2011

Tabela 10: Comparativo entre a DRE original do ano de 2011 (com erro na apuração de ICMS) versus simulação de DRE com escrituração correta - Empresa Beta

	DRE	COM ERRO	SEM ERRO
(+) RECEITA OPERACIONAL BRUTA		932.144,03	932.144,03
DEVOLUÇÕES, DESCONTOS E			
(-) ABATIMENTOS		2.563,00	2.563,00
(-) ICMS SOBRE VENDAS		35.287,05	34.681,58
(-) OUTROS TRIBUTOS SOBRE VENDAS		19.526,23	19.526,23
(-) CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS		709.563,00	709.563,00
(-) DESPESAS OPERACIONAIS E FINANCEIRAS		152.369,23	152.369,23
(=) * RESULTADO LÍQUIDO		12.835,52	13.440,99

*Resultado antes dos IRPJ e CSLL

Fonte: Elaboração própria através dos dados fornecidos pela empresa Beta do ano de 2011

Compreende-se que o ICMS é classificado na DRE como redutor da Receita Bruta. Diante desses dados, observa-se que o ICMS é uma despesa que impacta negativamente na apuração do Lucro líquido do período. A não apropriação do crédito referente às saídas interestaduais de insumos agrícolas causou um erro na apuração do resultado do período: o pagamento indevido de uma despesa tributária, por deixar de constituir um direito contra o Estado da Bahia.

Portanto, fica evidente a influência do ICMS no resultado operacional da empresa. A contabilização inadequada causou relevantes impactos no custo dos produtos. Caso fosse contabilizado corretamente o resultado da empresa Alfa seria R\$ 5.250,05 e da empresa Beta

seria R\$ 13.440,99, ao invés de um prejuízo de R\$ 284,44 e um lucro de 12.835,52, respectivamente

O pagamento indevido influenciou a situação econômica e financeira das empresas, reduzindo sua lucratividade, sobretudo na empresa Alfa. Nesse sentido, se faz necessário a busca do procedimento correto de apuração do ICMS, pois os custos tributários pode muitas vezes liquidar as empresas no cenário econômico.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O ICMS é um dos impostos que mais se arrecada no Brasil e sua legislação é complexa e burocrática, o que faz com que as empresas paguem um montante significativo do imposto sobre as suas atividades. Em função disso, as organizações empresariais e profissionais envolvidos devem realizar suas operações de crédito e débito de ICMS no maior zelo possível, e pra se obter êxito nessas questões é necessário o pleno conhecimento das instruções normativas.

Por meio das tabelas e dados apresentados nessa pesquisa verificou-se que as empresas Alfa e Beta não perceberam que as vendas interestaduais estavam sendo oneradas excessivamente em virtudes da não contabilização dos créditos permitidos por lei. E isso mudou completamente o resultado dessas organizações, sobretudo da empresa Alfa, cujo erro consumiu toda sua lucratividade, colocando em risco a sua integridade financeira, uma vez que se sabe que os lucros podem ser determinantes quanto à permanência das empresas no mercado.

Diante do exposto neste estudo, conclui-se que o questionamento inicial, identificado como o problema do tema, pode ser respondido da seguinte maneira: há uma situação real de desconhecimento da legislação tributária de ICMS e isso advém da falta de domínio do texto legal. E uma das conclusões mais interessantes dessa pesquisa, é de que empresas cometeram erros justamente na mais elementar das características do ICMS, a não-cumulatividade do imposto, proporcionando dessa forma, um enriquecimento sem causa do Estado e um efeito negativo no seu patrimônio.

Com isso o objetivo geral desse trabalho foi alcançado. Como também cada objetivo específico, visto que, foi apresentado de forma sintética sobre o ICMS, os possíveis impactos e a importância de se conhecer a legislação tributária desse imposto. Demonstrou-se os elementos constitutivos deste instituto tributário, a legislação que o constituiu e a normas reguladoras tanto no âmbito federal, como no estado da Bahia, especificamente no comércio varejista de insumos agropecuários. Por fim, foram demonstrados através do estudo de caso, os impactos do desconhecimento da legislação de ICMS em relação aos resultados operacionais das empresas estudadas.

Nesse sentido, conclui-se aqui que as empresas devem buscar alternativas para evitarem o desperdício tributário como também evitar ao máximo atuar em desacordo com as regras, adversidades estas, que tanto prejudicam os negócios. É evidente a complexidade do

ICMS e de suas minúcias, entretanto as empresas não devem deixar isso se tornar um empecilho em suas atividades. Sabe-se ainda que muitas vezes é o profissional contábil o encarregado de interpretar e aplicar as regras tributárias. E sem conhecimento das regras aplicadas às operações, não há como orientar as empresas. Diante disso, se faz necessário também o contador ter noções dos mandamentos constitucionais, de interpretação da lei. Daí a necessidade das lideranças das empresas, sindicatos, órgãos da contabilidade, por um lado, também lutarem por uma formação continuada, a qual deverá ser oferecida pelo Estado, para aprimoramento dos profissionais que necessitam compreender a complexidade da lei e o seu funcionamento, por outro lado, a luta de toda sociedade por uma reforma tributária, uma vez que a forma de tributar brasileira tem se mostrado obsoleta e ineficiente.

Portanto, observando as justificativas apresentadas na introdução deste trabalho, pode-se perceber que este estudo tem como principal contribuição para o ramo contábil empresarial a importância de conhecer a legislação do ICMS e sua influência nos resultados da empresa. Em relação à classe contábil também se percebe a grande importância deste assunto ser mais explorado com o objetivo de qualificar melhores profissionais.

Uma limitação da pesquisa é que está fornece pouquíssima base para generalizações. Dois são os fatores determinantes: o primeiro, por se tratar de uma estudo de caso com apenas duas empresas; o segundo, pela especificidade do tema de pesquisa. O que se pode propor é um estudo multicaso de empresas de outros setores, com isso seria possível comparar os dados para a busca de outras conclusões. Porém, não é a real situação desta pesquisa, pois aqui foi apenas estudado a apuração de ICMS em duas empresas varejistas com profundidade.

Por fim, a presente pesquisa não tem o intuito de esgotar o assunto, ficando como sugestão outras pesquisas e comparativos com outros setores e estados.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF: Teoria, Jurisprudência e 330 questões**. 5. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2002. Atualizado até a 7a. Edição - 2004.
- AMARAL, Gilberto Luiz do. **A nova ótica do planejamento tributário empresarial Tributário**. NET, São Paulo, inserido em: 22/2/2002. Disponível em: <http://www.tributario.net/ler_texto.asp?id=14804>. Acesso em: 5/3/2011.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BERNARD, Luiz Antônio. **Política e formação de preços: uma abordagem competitiva sistêmica e integrada**. São Paulo: Atlas, 1996.
- BERTOLUCC, Aldo V.; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. **O custo de arrecadação de tributos federais**. Disponível em: <http://www.eac.fea.usp.br/cadernos/completos/ed_comemor3/aldo_diogo_pg36a50.pdf>. Acesso em: 12 mar. 2011.
- BEUREN, Ilse Maria. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- BORBA, Cláudio. **ICMS: legislação aplicável a todos os Estados e Distrito Federal**. 3 Rio de Janeiro: Elsevier, 2006. (Provas e concursos).
- BORGES, Humberto Bonavides. **Planejamento Tributário: IPI, ICMS e ISS**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- BAHIA (Estado). **Lei 7.014, de 04 de Dezembro de 1996**. Trata 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. **Diário Oficial [do Estado da Bahia]**, Salvador, 05/12/1996.

_____. Decreto-Lei nº 12.080 de 30 de abril de 2010. **Procede à Alteração nº 134 ao Regulamento do ICMS e dá outras providências.** **Diário Oficial [do Estado da Bahia]**, Salvador, 30/04/2010.

_____. Decreto-Lei nº 13.780 de 16 abril de 2012. Regulamenta o ICMS e dá outras providências. **Diário Oficial [do Estado da Bahia]**, Salvador, 16/04/2012.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1934.** **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, 16/07/1934.

_____. **Emenda Constitucional 18.** **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, 01/12/1965.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967.** **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, 24/01/1967.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, 24/10/1967.

_____. Decreto-Lei nº 1.598 de 26 de Dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, 26/12/1977.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, 05/10/1988.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **AC 89.05.00016/PE. Rel.: Juiz Castro Meira. 1a. Turma. Decisão: 23/11/1989.** (vide <http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/IT>).

_____. **Convênio 100/97 de 4 de novembro de 1997.** Reduz a base de cálculo do ICMS nas saídas dos insumos agropecuários que especifica, e dá outras providências. **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, 04/11/1997.

_____. Decreto-**Lei** nº 3000 de 26 março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

Diário Oficial [da República Federativa do Brasil], Brasília, 27/03/1999.

BRASIL. **Convênio** 01/10 de 20 de janeiro de 2010. Prorroga disposições de convênios que concedem benefícios fiscais. **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, 20/01/2010.

_____. Decreto-**Lei** nº 4.074 de 4 janeiro de 2002. Regulamenta a Lei nº 7.802, de 11 de julho de 1989, que dispõe sobre a pesquisa, a experimentação, a produção, a embalagem e rotulagem, o transporte, o armazenamento, a comercialização, a propaganda comercial, a utilização, a importação, a exportação, o destino final dos resíduos e embalagens, o registro, a classificação, o controle, a inspeção e a fiscalização de agrotóxicos, seus componentes e afins, e dá outras providências. **Diário Oficial [do Estado da Bahia]**, Salvador, 04/01/2012.

_____. **Lei** 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o código Civil. **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, 10/01/2012.

CHIEREGATO et al. **Manual de Contabilidade Tributária**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

EDUARDO, Ítalo Romano; EDUARDO, Jeane Tavares Aragão. **Curso de direito previdenciário: Teoria, jurisprudência e questões**. 8. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

FERRARI, Ed Luiz. **Contabilidade Geral**. 12. ed. São Paulo: Impetus, 2012.

GELBCKE, Ernesto Rubens et al. **Manual de Contabilidade Societária: Aplicável a Todas as Sociedades**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

- GOES, Hugo. **Manual de Direito Previdenciário: Teorias e questões**. 3. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2009. (Concursos).
- GOMES, Marliete Bezerra et al. **Manual de Contabilidade Tributária**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- GRECO, Alvíso; GÄRTNER, Günther; AREND, Lauro. **Contabilidade: Teoria e prática básicas**. 2. ed. Saraiva: Saraiva, 2009.
- HOLANDA, Aurélio Buarque. **Míni Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa: Nova Ortografia**. 8. ed. São Paulo: Positivo, 2010.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICAS IBGE (Brasil). **Série: AGRO02: Censo Agropecuário - Notas Técnicas. Séries estatísticas & séries históricas**. Disponível em: <<http://seriesestatisticas.ibge.gov.br/series.aspx?vcodigo=AGRO02>>. Acesso em: 14 mar. 2012.
- IOB, Consultoria de Informações. **Empresa paga mais por desconhecer regra tributária**. Pesquisa realizada no ano de 2009. Disponível em: <<http://economia.ig.com.br/empresas/empresa-paga-mais-por-desconhecer-regra-tributaria/n1237617855009.html>>. Acesso em: 13 maio 2012.
- MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia Científica**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de direito administrativo**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- NISBET, J., & WATT, J., (1984) Case Study, Chapter 5 in Bell, K., et al (eds), **Conducting Small-Scale Investigations in Educational Management**. London: Harper & Row.

MUSGRAVE, Richard A. e MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças Públicas: Teoria e Prática**. São Paulo, CAMPUS, 1976.

NEULANDS JUNIOR, Carlos Arthur. **Sistema Financeiro e Bancário: Teoria e Questões**. 2. ed. São Paulo: Campus, 2010.

OLIVEIRA, Silvio Luiz de. **Tratado de metodologia científica: projetos de pesquisa, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003. 320 p.

ROUSSEAU, Jean Jacques. **O contrato Social**. 3. ed. São Paulo: Saraiva de Bolso, 1762. Tradutor: Antônio P. Machado.

SEAGRI (Bahia). **A atividade agrícola no Estado da Bahia**. Disponível em: <http://www.seagri.ba.gov.br/>. Acesso em: 12 jun. 2012.

SEBRAE (Brasil). **Fatores condicionantes e taxas de sobrevivência e mortalidade das micro e pequenas empresas no Brasil: 2005-2010**. Disponível em: [http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/BDS.nsf/8F5BDE79736CB99483257447006CBAD3/\\$File/NT00037936.>](http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/BDS.nsf/8F5BDE79736CB99483257447006CBAD3/$File/NT00037936.>). Acesso em: 06 jun. 2012.

SZÜSTER, Natan. **Contabilidade Geral: Introdução À Contabilidade Societária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

ZANLUCA, Júlio César. **Planejamento Tributário: Luxo ou Necessidade?** Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/artigos/planejamento.htm>>. Acesso em: 24 ago. 2011.

_____, Júlio César. **ICMS: Teoria e Prática**. 8. ed. São Paulo: Portal Tributário, 2010. Exclusivo por formato digital.

ZARZANA, Dávio Antonio Prado. **O país dos Impostos**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.