

UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E
CIÊNCIAS ECONÔMICAS
BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS: IMPACTO FINANCEIRO NA
ARRECAÇÃO DO ESTADO DE GOIÁS EM DECORRÊNCIA DA INCLUSÃO DOS
SETORES DE AUTOPEÇAS E MATERIAL DE CONSTRUÇÃO

RICARDO MARTINS DE LUCENA

Goiânia

Julho/2013

Universidade Federal de Goiás
 Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação
 Sistema de Bibliotecas - Biblioteca Central
 Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia
 Campus Samambaia – Caixa Postal 411 74001-970 Goiânia-GO
 Fone (62) 3521-1183. Fax (62) 3521-1396

**TERMO DE CIÊNCIA E DE AUTORIZAÇÃO PARA DISPONIBILIZAR AS MONOGRAFIAS
 ELETRÔNICAS NO REPOSITÓRIO INSTITUCIONAL DE MONOGRAFIAS DA UFG – RIUFG**

1. Identificação do material bibliográfico monografia:

Graduação Especialização

2. Identificação do Trabalho de Conclusão de Curso

Autor (a):	Ricardo Martins de Lucena
E-mail:	Lucena01@yahoo.com.br
Seu e-mail pode ser disponibilizado na página?	<input checked="" type="checkbox"/> Sim <input type="checkbox"/> Não
Título:	Substituição tributária do ICMS: Impacto financeiro na arrecadação do Estado de Goiás em decorrência da inclusão dos setores de autopeças e material de construção.
Palavras-chave:	Arrecadação; ICMS; Substituição Tributária.
Título em outra língua:	Tax Substitution of the ICMS: Financial impact on State of Goiás collection due to the inclusion of sectors of auto parts and building material.
Palavras-chave em outra língua:	Collection; ICMS; Tax Substitution.
Data defesa: (dd/mm/aaaa)	18/07/2013
Graduação/Curso Especialização:	Ciências Contábeis
Orientador (a):	Prof. Ms. Emerson Santana de Souza

DECLARAÇÃO DE DISTRIBUIÇÃO NÃO-EXCLUSIVA

O referido autor:

a) Declara que o documento em questão é seu trabalho original, e que detém prerrogativa de conceder os direitos contidos nesta licença. Declara também que a entrega do documento não infringe, tanto quanto lhe é possível saber, os direitos de qualquer outra pessoa ou entidade.

b) Se o documento em questão contém material do qual não detém os direitos de autor, declara que obteve autorização do detentor dos direitos de autor para conceder à Universidade Federal de Goiás os direitos requeridos por esta licença, e que esse material cujos direitos são de terceiros está claramente identificado e reconhecido no texto ou conteúdo do documento em questão.

TERMO DE AUTORIZAÇÃO

Na qualidade de titular dos direitos do autor do conteúdo supracitado, autorizo a Biblioteca Central da Universidade Federal de Goiás a disponibilizar a obra, gratuitamente, por meio do Repositório Institucional de Monografias da UFG (RIUFG), sem ressarcimento dos direitos autorais, de acordo com a Lei nº 9610/98, o documento conforme permissões assinaladas abaixo, para fins de leitura, impressão e/ou *download*, a título de divulgação da produção científica brasileira, a partir desta data, sob as seguintes condições:

Permitir uso comercial de sua obra? () Sim (x) Não

Permitir modificações em sua obra?

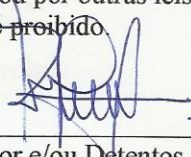
() Sim

() Sim, contando que outros compartilhem pela mesma licença .

(x) Não

A obra continua protegida por Direito Autoral e/ou por outras leis aplicáveis. Qualquer uso da obra que não o autorizado sob esta licença ou pela legislação autoral é proibido.

Goiânia, 18 de Julho de 2013.



Assinatura do Autor e/ou Detentor dos Direitos Autorais

UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E
CIÊNCIAS ECONÔMICAS
BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

RICARDO MARTINS DE LUCENA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS: IMPACTO FINANCEIRO NA
ARRECADAÇÃO DO ESTADO DE GOIÁS EM DECORRÊNCIA DA INCLUSÃO DOS
SETORES DE AUTOPEÇAS E MATERIAL DE CONSTRUÇÃO

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como exigência parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas - FACE da Universidade Federal de Goiás – UFG.

Orientador: Prof. Ms. Emerson Santana de Souza

Goiânia

Julho/2013

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

Lucena, Ricardo Martins de

Substituição tributária do ICMS [manuscrito] : impacto financeiro na arrecadação do estado de Goiás em decorrência da inclusão dos setores de autopeças e material de construção / Ricardo Martins de Lucena. - 2013.

41 f. : il., quads., tabs.

Orientador: Prof. Ms. Emerson Santana de Souza.

Monografia (Graduação) – Universidade Federal de Goiás, Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas, 2013.

Bibliografia.

Inclui lista de tabelas, quadros e figuras.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E CIÊNCIAS
ECONÔMICAS – FACE
BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

RICARDO MARTINS DE LUCENA

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS: IMPACTO FINANCEIRO NA
ARRECAÇÃO DO ESTADO DE GOIÁS EM DECORRÊNCIA DA INCLUSÃO
DOS SETORES DE AUTOPEÇAS E MATERIAL DE CONSTRUÇÃO**

Trabalho de Conclusão de Curso (monografia) submetido e defendido publicamente na Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas (FACE) da Universidade Federal de Goiás (UFG) como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, aprovado pela seguinte Comissão Examinadora:

Prof. Ms. Emerson Santana de Souza - Orientador
Universidade Federal de Goiás (UFG)

Prof. Ms. Eduardo José dos Santos - Avaliador
Universidade Federal de Goiás (UFG)

Prof. Ms. Lúcio de Souza Machado - Avaliador
Universidade Federal de Goiás (UFG)

Goiânia (GO), 18 de julho de 2013.

DEDICATÓRIA

Aos meus pais,
incentivadores irrestritos
em minha educação.
À minha noiva, Larissa,
pelo companheirismo e paciência
na minha jornada em busca
do conhecimento.

AGRADECIMENTOS

Ao Prof. Emerson Santana de Souza que, com paciência e dedicação, orientou e estimulou esta pesquisa.

Aos amigos e parentes que, nos momentos mais difíceis, me apoiaram e incentivaram.

A todos que, no transcorrer do curso, tornaram esse tempo inesquecível, em especial ao amigo Luiz Felipe Montalvão.

RESUMO

O ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços é um componente importante nos preços praticados pelas empresas comerciais e industriais. A sistemática de cobrança deste tributo por substituição tributária vem sendo ampliada nos últimos anos pelo Governo de Goiás, e tem por objetivos aumentar a eficácia da arrecadação e facilitar a fiscalização do referido tributo. O estudo apresentado teve por objetivo mensurar o impacto financeiro da adoção da substituição tributária do ICMS para os segmentos de autopeças e material de construção na arrecadação deste imposto no Estado de Goiás, com a utilização da técnica de comparação de médias “antes” e “depois” da data de introdução (data-base) desses segmentos nesse regime de tributação. Com base na análise dos dados, concluiu-se que o regime de substituição tributária causou impacto financeiro positivo na receitas de ICMS dos segmentos foco deste estudo. Percebeu-se que as arrecadações dos setores que não foram submetidos ao regime de substituição tributária no período pesquisado não tiveram alterações significativas quando comparadas com os recolhimentos antes da data-base com as arrecadações após esta data.

Palavras-chave: Arrecadação, ICMS e Substituição Tributária.

ABSTRACT

The ICMS – which is a tax on Circulation of Goods and Services, is an key component of the prices charged by business and industry. The systematic collection of this tax substitution has been extended in recent years by the Government of Goiás, and aims to increase the efficiency of the collection and facilitate the monitoring of that tribute. The present study aimed to measure the financial impact of the adoption of the ICMS tax substitution for the segments of auto parts and construction material in the collection of this tax in the State of Goiás, using the technique of comparison of means before and after date of introduction (reference date) of these segments that taxation regime. Based on data analysis, it was concluded that the tax substitution caused positive financial impact on revenue ICMS segments focus of this study. It was noticed that the collections of the sectors that were not submitted to the tax substitution in the period surveyed were not considerably altered, when the sum collected before and after the reference date are compared.

Key-words: Collection, ICMS and Tax Substitution.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	10
1.1 Problema.....	11
1.2 Objetivos.....	12
1.2.1 Geral.....	12
1.2.2 Específicos.....	12
1.3 Justificativa.....	13
1.4 Estrutura do Trabalho.....	13
2 PLATAFORMA TEÓRICA.....	14
2.1 ICMS – Aspectos Gerais.....	14
2.1.1 ICMS no Estado de Goiás.....	15
2.2 O Regime de Substituição Tributária – Aspectos Gerais.....	16
2.2.1 Substituição Tributária do ICMS no Estado de Goiás.....	19
2.3 Caracterização dos setores focos dessa pesquisa.....	20
2.3.1 Setor de Autopeças.....	21
2.3.2 Setor de Material de Construção.....	21
3 METODOLOGIA.....	23
4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	28
4.1 Análise da arrecadação do ICMS.....	28
4.2 Análises comparativas.....	29
4.2.1 Setor de Autopeças.....	29
4.2.2 Setor de Material de Construção.....	33
5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	37
REFERÊNCIAS.....	39

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1- Participação da arrecadação por ICMS-ST na arrecadação total.....	28
Tabela 2 - Arrecadação total de ICMS do setor de autopeças.....	29
Tabela 3 - Comparação das médias de arrecadação do ICMS do setor de autopeças antes e depois da substituição tributária.	30
Tabela 4 - Comparação das médias de arrecadação do ICMS do setor de autopeças entre os ANO A* e ANO A.	31
Tabela 5 - Arrecadação total de ICMS dos setores não incluídos na substituição tributária.	31
Tabela 6 - Comparação das médias de arrecadação do ICMS dos setores não incluídos na substituição tributária.	32
Tabela 7 - Arrecadação total de ICMS do Estado de Goiás.	32
Tabela 8 - Arrecadação total de ICMS do setor de material de construção.	33
Tabela 9 - Comparação das médias de arrecadação do ICMS do setor de material de construção antes e depois da substituição tributária.	34
Tabela 10 - Comparação das médias de arrecadação do ICMS do setor de material de construção entre os ANO A* e ANO A.....	35
Tabela 11 - Arrecadação total de ICMS dos setores não incluídos na substituição tributária.	35
Tabela 12 - Comparação das médias de arrecadação do ICMS dos setores não incluídos na substituição tributária.	36
Tabela 13 - Arrecadação total de ICMS do Estado de Goiás.	36

ÍNDICE DE QUADROS E GRÁFICOS

Quadro 1 - Operações econômicas sujeitas à substituição tributária em Goiás.	11
Quadro 2 - CNAEs que compõem o segmento de autopeças.	23
Quadro 3 - CNAEs que compõem o segmento de material de construção.	24
Quadro 4 - CNAEs dos segmentos não incluídos no regime de ST-ICMS.	26
Quadro 5 - Setor de Autopeças: períodos analisados.	29
Quadro 6 - Setor de Material de Construção: períodos analisados.	33
Gráfico 1 - Arrecadação de ICMS: Setor de autopeças.	30
Gráfico 2 - Arrecadação de ICMS: Setor de Material de Construção	34

1 INTRODUÇÃO

Os Governos buscam formas de arrecadar os tributos que lhes são devidos de maneira rigorosa, ou seja, introduzem sistemáticas para conter a sonegação fiscal e outras práticas ilícitas. Como exemplo destes mecanismos, tem-se a nota fiscal eletrônica, o SPED Fiscal (Sistema Público de Escrituração Digital) e a substituição tributária do ICMS (ST-ICMS).

O Governo do Estado de Goiás atualmente está ampliando o rol de produtos abarcados pela técnica de tributação da substituição tributária no ICMS, cujo funcionamento consiste no recolhimento do ICMS antecipadamente por um único contribuinte, geralmente o primeiro na cadeia comercial (em geral o industrial ou atacadista), para fins de diminuição da sonegação do imposto, facilidade e aumento da arrecadação.

Porém, são muitas as críticas a esse regime de tributação, como por exemplo as citadas por Júnior e Oyadomari (2010):

- (i) Aumento de custos tributários com diminuição da margem bruta das empresas dos setores abrangidos por tal regime de tributação, quando a base de cálculo da substituição tributária é maior que o preço efetivo ao consumidor;
- (ii) O desembolso antecipado, que afeta o fluxo de caixa e a necessidade de capital de giro e o aumento do custo financeiro;
- (iii) Aumento da carga tributária, pela falta de tratamento tributário diferenciado, para as empresas do Simples Nacional que comercializem produtos sob a sistemática da substituição tributária;
- (iv) Questões jurídicas com relação a legalidade e legitimidade da ST-ICMS, mesmo já existindo um posicionamento dos tribunais superiores pela legitimidade desse instituto.

Campos *et al.* (2010) apontam a adoção da substituição tributária do ICMS no Estado de São Paulo como um dos fatores responsáveis pela sustentação da arrecadação do ICMS durante o período de crise mundial, e que os tributos federais no mesmo período não tiveram a mesma sustentação.

Em outro estudo sobre esse regime de tributação, Gonzales e Corrar (2010) chegaram à conclusão que a adoção da substituição tributária no segmento de eletrodomésticos e máquinas de escritório contribuiu positivamente para o aumento da arrecadação do daquele tributo no Estado de São Paulo.

O objetivo da substituição tributária é antecipar o recolhimento do imposto e facilitar a fiscalização, que passa a ser realizada no primeiro contribuinte da cadeia comercial, em vez de fiscalizar os milhares de pontos de venda existentes no estado. Esse processo visa garantir ao estado de Goiás receitas superiores às que vinham sendo apresentadas, devido não só a

antecipação do imposto, como também ao recolhimento do ICMS dos estoques dos atacadistas e varejistas e o combate à informalidade.

1.1 Problema

A implementação do regime de substituição tributária de ICMS tem como objetivo a simplificação e efetividade do controle de arrecadação por parte do Fisco, já que permite a centralização da fiscalização em um universo menor de contribuintes, estendendo sua eficácia tributária a toda a cadeia de comercialização seguinte.

A substituição tributária de ICMS vem sendo adotada pelo Estado de Goiás com intensidade crescente, conforme Quadro 1:

Quadro 1 - Operações econômicas sujeitas à substituição tributária em Goiás.

Inciso do Apêndice II, RICMS-GO	Operações com:	Entrada em vigor
I	CERVEJA, REFRIGERANTE E ÁGUA MINERAL	JAN/1998
I	BEBIDA ISOTÔNICA E ENERGÉTICA	JAN/2004
II	TELHA, CUMEEIRA, CAIXA D'ÁGUA E SUA TAMPA	MAI/2010
III	COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES	JUL/2008
IV	VEÍCULO AUTOMOTOR NOVO	JAN/1998
V	PNEUMÁTICO, PROTETOR E CÂMARA-DE-AR DE BORRACHA NOVOS	JAN/1998
VI	CIGARRO E OUTROS PRODUTOS DERIVADOS DO FUMO	JUN/94
VII	TINTA, VERNIZ E OUTRAS MERCADORIAS DA INDÚSTRIA QUÍMICA	JAN/2009
VIII	LÂMINA DE BARBEAR, APARELHO DE BARBEAR E ISQUEIRO DESCARTÁVEL	AGO/2001
IX	SUORTE PARA REPRODUÇÃO OU GRAVAÇÃO DE SOM E IMAGEM (CD E DVD)	JUN/2009
X	LÂMPADAS ELÉTRICAS E ELETRÔNICAS, REATOR E STARTER	OUT/2001
XI	ACUMULADOR ELÉTRICO, PILHA E BATERIA ELÉTRICA	JUN/2009

Inciso do Apêndice II, RICMS-GO	Operações com:	Entrada em vigor
XII	CIMENTO	MAI/2003
XIII	APARELHO DE TELEFONIA MÓVEL	JUN/2007
XIV	PEÇA, PARTE, COMPONENTE, ACESSÓRIO E DEMAIS PRODUTOS – AUTOMOTOR	JUN/2011
XVI	RAÇÃO TIPO “PET” PARA ANIMAIS DOMÉSTICOS	SET/2011
XVII	MATERIAL PARA CONSTRUÇÃO, ACABAMENTO, BRICOLAGEM OU ADORNO	ABR/2012
XVIII	MATERIAL ELÉTRICO	MAI/2012
XIX	MATERIAL DE COLCHOARIA	MAR/2012

Fonte: SEFAZ/GO (2013). Dados elaborados pelo pesquisador.

E no propósito de mensurar os efeitos dessa adoção, formula-se a seguinte questão:

Qual o impacto financeiro na arrecadação do Estado de Goiás, em decorrência da introdução da substituição tributária do ICMS para os produtos de material de construção e autopeças?

1.2 Objetivos

1.2.1 Geral

O objetivo geral deste trabalho é mensurar o impacto financeiro da adoção da substituição tributária do ICMS para os segmentos de autopeças e material de construção na arrecadação de ICMS no Estado de Goiás.

1.2.2 Específicos

Como objetivos específicos destacam-se:

- a) identificar os elementos essenciais do ICMS e da Substituição Tributária;
- b) identificar os aspectos e exigências legais da Substituição Tributária;

- c) comparar a arrecadação do ICMS no Estado de Goiás por períodos anteriores e posteriores à implementação do regime de Substituição Tributária.

1.3 Justificativa

Estudos relacionados ao impacto financeiro da adoção do mecanismo de substituição tributária do ICMS sobre a arrecadação estadual contribuem na geração de informações para tomada de decisão dos gestores públicos com relação à ampliação desse tipo de regime ou até sua extinção, já que existe um grande número de críticas a esse mecanismo de arrecadação e fiscalização.

Além disso, a literatura acadêmica nacional é carente de estudos teóricos e práticos no tema da substituição tributária do ICMS, como os trabalhos realizados por Campos *et al*, Júnior e Oyadomari, Silva e Giroletti, sendo que a maioria dos estudos existentes basicamente focaram na análise de questões jurídicas, sem que houvesse estudos efetivos abordando os aspectos financeiros práticos desta forma de tributação e seus impactos sobre a arrecadação pública.

1.4 Estrutura do Trabalho

A estrutura deste trabalho está configurada em cinco capítulos:

- O primeiro capítulo abordou a introdução do tema, com o levantamento do problema a ser estudado, os objetivos a serem alcançados e justificativa da pesquisa;
- o segundo capítulo expõe a fundamentação teórica, aborda os aspectos conceituais e a descrição dos dois segmentos que são focos desta pesquisa, buscando fundamentos teóricos que suportem os resultados esperados da pesquisa;
- o terceiro capítulo traz a metodologia empregada para realização dos testes estatísticos, expondo a amostra, a técnica utilizada e a formulação das hipóteses a serem testadas na pesquisa;
- o quarto capítulo destaca a análise dos resultados encontrados, bem como a apuração dos testes estatísticos; e
- o quinto capítulo apresenta as conclusões e recomendações da pesquisa.

2 PLATAFORMA TEÓRICA

2.1 ICMS – Aspectos Gerais

O ICMS é um imposto sobre o consumo e segundo Sampaio (2004) os impostos sobre o consumo representam grande parte da arrecadação nos países em desenvolvimento. Alguns críticos da tributação do consumo alegam a regressividade desse tipo de tributo já que a propensão média e marginal a consumir das pessoas de baixa renda é superior a dos indivíduos mais ricos. “Dessa forma o ônus fiscal seria menor para as classes de renda mais alta, que teriam somente uma parte da renda tributada, uma vez que a outra parte da renda que é poupada não é afetada pela tributação do consumo” (CAMPOS *et al.*, 2010).

O ICMS é de competência dos Estados e do Distrito Federal, tendo, no entanto, parte de sua arrecadação repassada aos municípios, conforme mandamento do inciso IV do artigo 158 da Constituição Federal.

ICMS é um imposto não-cumulativo, ou seja, o contribuinte tem o direito de compensar o imposto devido em cada etapa com os valores pagos nas etapas anteriores, conforme previsto no art. 155, inciso I, alínea “b”, da Constituição Federal de 1988:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

I imposto sobre:

b) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 2º O imposto previsto no inciso I, “b” atenderá ao seguinte:

I será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

A obrigação tributária é definida de acordo com o art. 133 do Código Tributário Nacional:

Art. 133. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Dessa forma, como o próprio Código Tributário Nacional define a obrigação principal, de uma forma sintética, é a do pagamento do tributo e a obrigação acessória é uma obrigação tributária que não constitui em pagar, mas sim um fazer ou não-fazer, determinado em lei que tem por objeto as prestações no interesse da arrecadação ou da fiscalização, entretanto, o não cumprimento, da obrigação acessória, gera uma obrigação pecuniária, convertendo-se em obrigação principal (SILVA e SANTANA, 2009).

Com o objetivo de proporcionar uniformidade às vinte e sete legislações sobre o ICMS e criar mecanismos para evitar ou resolver controvérsias entre os Estados brasileiros, sujeitos ativos da arrecadação tributária, a Constituição Federal da República de 1988 tornou o ICMS o tributo mais contemplado com regras estatuídas diretamente do texto constitucional.

Também dentro desta linha de raciocínio, a Constituição delegou à regulação, mediante Lei Complementar de caráter nacional, grande parte dos pontos mais polêmicos do ICMS; previu a celebração de convênios entre os entes federados como auto-condição para concessão e revogação de incentivos e benefícios fiscais; e, delegou ao Senado Federal, importantes competências na fixação do regime de alíquotas do tributo em tela, entre outras regras de unificação e pacificação fiscal, que hoje estão normalizadas na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, a chamada Lei Kandir.

2.1.1 ICMS no Estado de Goiás

Com fundamento no art. 155 da Constituição Federal, na Lei Complementar nº 87/1996 (a chamada “Lei Kandir”), e no art. 104 da Constituição Estadual, que dispõe sobre os tributos de competência do Estado de Goiás – dentre eles o ICMS, foi instituída a Lei nº 11.651 de 26 de dezembro de 1991, criando o Código Tributário do Estado de Goiás.

Através do Decreto nº 4.852 de 29 de dezembro de 1997 foi aprovado o Regulamento do ICMS do Estado de Goiás, que é uma consolidação de toda a legislação sobre o ICMS vigente no Estado.

2.2 O Regime de Substituição Tributária – Aspectos Gerais

A substituição tributária é o regime de arrecadação e fiscalização em que a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS devido em relação às operações/prestações é atribuída a outro contribuinte. Esse regime foi criado para facilitar a arrecadação e simplificar a fiscalização dos contribuintes, instrumento legal pelo qual a obrigação da cobrança e o recolhimento do imposto são deslocados para aquele contribuinte que se encontra no início da cadeia comercial. Dessa forma, há permuta do contribuinte pelo responsável quanto ao cumprimento da obrigação pecuniária.

Da mesma forma, nos ensina Veiga (2010) ao destacar que a substituição tributária ocorre quando a lei atribui a terceiro, que não praticou o fato gerador, mas que tem vinculação indireta com o real contribuinte, a responsabilidade por obrigação tributária. A norma impõe a sujeição passiva indireta, ou seja, é exigido o recolhimento do tributo de pessoa diferente daquela que efetivamente realizou o fato imponible.

Gonzales e Corrar (2010) citam como exemplo de substituição tributária o que acontece quando uma empresa, na situação de responsável, recolhe o imposto de renda incidente sobre os salários de seus funcionários, esses sim contribuintes. Quem possui relação direta com o fato é o contribuinte, assalariado, no entanto, quem efetua o pagamento é o empregador.

De acordo com Sampaio, Barbosa e Cruz (2002) a crescente demanda da sociedade por serviços públicos, tanto na criação de infra-estrutura para promover o desenvolvimento quanto àquelas decorrentes da necessidade de atendimento às camadas mais pobres da população, tem levado os governos a buscarem formas de ampliar a arrecadação tributária para fazer face às despesas e investimentos necessários ao atendimento de tal demanda.

O fisco faz opção por esse regime de arrecadação e fiscalização por ser mais eficiente e menos onerosa, pois em vez de fiscalizar inúmeros comércios varejistas distribuídos em todo o Brasil a fiscalização se concentra no início das operações mercantis, que são as indústrias e distribuidores.

Dessa forma, de acordo com Mendonça e Góes (2009) as mercadorias escolhidas para serem submetidas ao regime de substituição tributária normalmente são aquelas que na sua peculiaridade de comercialização são caracterizadas como uma cadeia de comercialização em que há poucos fornecedores e uma grande rede de varejistas, tais como: cigarro, automóveis,

autopeças, fumo, tintas, bebidas em geral, cimento, combustíveis, material elétrico, cosméticos.

O Regime de Substituição Tributária está legalmente ordenado no art. 150, § 7º da Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

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

E no art. 128 do Código Tributário Nacional:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

A principal razão da existência dessa disposição no CTN é sobretudo a simplificação dos mecanismos de arrecadação e fiscalização; havendo expressa autorização legal, a responsabilidade tributária pode ser transferida a terceiro, desde que haja a existência da relação entre o responsável e o fato gerador. Ou seja, a transferência da responsabilidade não pode se dar de forma arbitrária, para pessoa que nada tenha a ver com a situação a qual incidiu o tributo.

A Lei Complementar nº 87/1996 prevê em seu art. 6º, especificamente para o ICMS, o fenômeno da substituição tributária:

Art. 6º. Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que o contribuinte assumirá a condição de substituto tributário.

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

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias ou serviços previstos em lei de cada Estado.

Segundo Mariano, Werneck e Bezerra (2010), a substituição tributária se divide em três espécies: (i) operações anteriores (regressiva) quando o legislador atribui a determinado contribuinte a responsabilidade pelo pagamento do imposto em relação às operações anteriores, postergando o pagamento e ocorrendo o diferimento; (ii) operações concomitantes, atribui a responsabilidade pelo pagamento do imposto a outro contribuinte e não aquele que esteja realizando a operação, concomitantemente à ocorrência do fato gerador; (iii) operações

subseqüentes (progressiva), quando o sujeito passivo recolhe o imposto devido pela operação própria e pelas subseqüentes anteriores ao fato gerado.

O recolhimento antecipado do imposto por operações subseqüentes tem como resultado a simplificação e efetividade do controle de arrecadação por parte do Fisco, já que permite a concentração da fiscalização em um número menor de contribuintes, estendendo sua eficácia tributária a toda a cadeia de comercialização seguinte. A substituição exige, no entanto, que seja projetado o valor da venda final do produto, que será a base de cálculo do imposto, líquida do que já foi usado de base nas cobranças precedentes. A Lei Kandir determina que essa projeção seja resultado da soma das seguintes parcelas: (i) O valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário; (ii) O montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço; (iii) A margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

Essa margem de valor agregado deve gerar uma estimativa de preço de venda ao consumidor final, e deve representar o mais fielmente possível o efetivo valor que o produto alcançaria no mercado, uma vez que não há possibilidade de restituição ou complementação em função de diferença entre o preço presumido e o praticado.

Os mecanismos a serem utilizados para tanto estão dispostos nos §§ 2º, 3º e 4º do artigo 8º da LC 87/96 e correspondem respectivamente, às hipóteses de preço tabelado pelo governo, preço sugerido pelo fabricante e preço médio de mercado.

O regime de substituição tributária pode ser implantando apenas por um Estado, dessa forma, abrangendo os contribuintes situados em seu território, normalmente denominado “substituição interna”. Nessa situação, o Governo Estadual escolhe qual mercadoria será submetida ao regime de substituição. O momento do recolhimento do imposto é na saída do fabricante ou na entrada do Estado, normalmente em postos fiscais de divisa.

Nas operações interestaduais, a adoção do regime de substituição tributária é regida por meio de convênios e protocolos entre os Estados da Federação signatários. Dessa forma, o contribuinte substituto de um Estado observará a legislação do Estado de destino da mercadoria (alíquota, base de cálculo, margem de valor agregado e demais normas aplicáveis) para o cálculo e recolhimento do ICMS.

Em seu artigo, Santos (2011) relata que as empresas dos setores incluídos no regime de antecipação do ICMS reagem alegando que essas margens, presumidas pelo Fisco para a

antecipação do ICMS-ST, são maiores que as de mercado, atribuindo a esse mecanismo a responsabilidade na elevação da carga tributária.

Já para Mendonça e Góes (2009), o que pode acontecer é um aumento dos custos para aqueles que não estavam cumprindo com suas obrigações fiscais, ou seja, contribuintes que sonegavam tributos, esses sim serão obrigados a se adequarem a esses “novos custos”, uma vez que o tributo será recolhido na fonte.

Para Veiga (2010) o mecanismo da substituição tributária constitui uma forma prática, eficaz e mais simples de se combater a evasão fiscal, não havendo qualquer prejuízo ao conceito de justiça fiscal, desde que os critérios de cálculo pelo preço final sejam claros e, efetivamente, reflitam a realidade do mercado.

A substituição tributária quando empregada corretamente em setores econômicos prejudicados pela informalidade, não acarreta aumento de carga fiscal ou de oneração do contribuinte; pode, ao contrário, proporcionar uma maior justiça fiscal, evitando que uns paguem tributos enquanto outros sonegam, o que conduz a uma distribuição mais racional da carga tributária.

Segundo Silva e Giroletti (2011), como técnica de tributação nas operações subseqüentes, a substituição tributária tende a corrigir as distorções concorrenciais de natureza tributária, promovendo a justiça fiscal, na medida em que equaliza as condições entre contribuintes do mesmo setor.

Diante do número crescente de empresas, em consequência do próprio crescimento da economia, ficaria inviável que a máquina pública (fiscalização e arrecadação) acompanhasse esse crescimento na mesma velocidade. Mendonça e Góes (2009) defendem que se isso ocorresse, cresceriam enormemente os custos de manutenção da máquina estatal e menos recursos sobrariam para as outras atividades fins da administração pública, e na busca de evitar isso, a substituição tributária é uma saída para o aumento de produtividade da atividade de fiscalização e arrecadação.

2.2.1 Substituição Tributária do ICMS no Estado de Goiás

A substituição tributária no Estado de Goiás está legalmente ordenada nos arts. 49 a 54 da Lei 11.651/1991 (Código Tributário do Estado de Goiás). Sua regulamentação foi

instituída pelos arts. 41 a 43 do Decreto 4.852/1997 (Regulamento do Código Tributário Estadual):

Art. 41. Substituição tributária é a transferência da responsabilidade pelo pagamento do imposto de um contribuinte vinculado ao fato gerador da obrigação tributária para outra pessoa.

Art. 42. A sujeição passiva por substituição tributária deve atender ao seguinte (Lei nº 11.651/91, art. 49):

I - o pagamento do imposto feito pelo substituto tributário é definitivo, não se permitindo reajuste, ainda que ocorra eventual diferença entre o valor regularmente tomado como base de cálculo pelo substituto e o efetivamente auferido pelo contribuinte substituído, assegurando-se, porém, o direito à restituição do valor do imposto pago, por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar;

II - formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de 90 (noventa) dias, o contribuinte substituído pode se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo, hipótese em que, sobrevindo decisão contrária irrecurável, o contribuinte substituído, no prazo máximo de 15 (quinze) dias da respectiva notificação, deve proceder ao estorno dos créditos escriturados, também devidamente atualizados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis;

III - caso o substituto tributário ou o contribuinte não estejam localizados neste Estado, a substituição depende de Convênio a ser firmado com o Estado da localização do sujeito passivo;

IV - tem o mesmo tratamento tributário dispensado ao transportador autônomo a pessoa jurídica transportadora estabelecida em outro Estado, cuja prestação tenha início no território goiano;

V - caso o cumprimento de obrigação decorrente de substituição tributária dependa de informação ou declaração a ser fornecida por contribuinte ou terceiro envolvido na operação ou prestação, esses respondem solidariamente com o substituto tributário pela respectiva obrigação, quando deixarem de oferecê-la ou a fizerem irregularmente.

Art. 43. A substituição tributária é aplicada:

I - às operações ou prestações antecedentes, concomitantes ou subseqüentes;

II - às mercadorias discriminadas no Anexo VIII deste regulamento, no qual constam as demais normas relativas à substituição tributária, ficando excluídas as demais mercadorias relacionadas nos Anexos V e VI da Lei 11.651/91.

O anexo VIII ao Regulamento do ICMS dispõe sobre todas as obrigações que devem ser observadas pelo contribuinte, dentro de Goiás, em relação à substituição tributária no ICMS, assim como as mercadorias que se aplicam a este regime.

O segmento de autopeças foi incluído no regime de substituição tributária pelo Decreto 7.339/11, de 18/05/2011, com vigência em 01/06/2011. Já o segmento de material de construção foi incluído pelo Decreto 7.528/11, de 28/12/2011, com vigência em 01/04/2012.

2.3 Caracterização dos setores focos dessa pesquisa

Os setores de autopeças e material de construção foram escolhidos como objeto de estudo, entre os setores submetidos à sistemática da substituição tributária nos dois últimos

anos (2011 e 2012), em função da sua relevância na arrecadação de ICMS do Estado de Goiás, sendo responsáveis por 1,78% e 3,15%, respectivamente, do total da arrecadação desse imposto no ano de 2012 (SEFAZ/GO, 2013).

2.3.1 Setor de Autopeças

A cadeia produtiva do setor de autopeças se inicia na indústria, passando pelo distribuidor local ou nacional que abastecerá o varejo e esse, por sua vez, revenderá às autopeças, às oficinas mecânicas e aos centros automotivos onde a mercadoria chega ao consumidor final.

Os principais indicadores da indústria brasileira de autopeças deixam evidente a dimensão desse setor industrial, elo fundamental da cadeia de produção automotiva. Em 2012, os cerca de quinhentos associados do Sindipeças e da Abipeças registraram faturamento de US\$ 41,8 bilhões, em valores deflacionados e convertidos pela taxa média do câmbio. As vendas para montadoras, principal segmento de mercado, representam 69,3% do total faturado; a reposição, 14,7%; as exportações, 8,5%; e as vendas intrassetoriais, 7,4%. Nesse mesmo ano, o setor empregou 218,4 mil novos trabalhadores e investiu aproximadamente US\$ 1,9 bilhão, 4,5% do faturamento do setor (NASSIF, 2013).

De acordo com o Sindipeças (2013), as vendas do setor de autopeças podem chegar a R\$ 91 bilhões em 2013, o que levaria a uma alta de 3,7% na comparação com o ano passado. O resultado ficaria ligeiramente abaixo dos R\$ 91,5 bilhões registrados em 2011.

2.3.2 Setor de Material de Construção

No que diz respeito à indústria de materiais de construção, podemos distinguir oito cadeias de produção: (1) madeiras, (2) argilas e silicatos, (3) calcários, (4) materiais químicos e petroquímicos, (5) siderurgia, (6) metalurgia de não-ferrosos, (7) materiais elétricos e (8) máquinas e equipamentos.

Boa parte da demanda por esses produtos industriais é comercializada por empresas atacadistas e varejistas de matérias de construção, que também pertencem à cadeia produtiva da construção. Há certa especialização desses segmentos comerciais, já que a demanda por

materiais de construção das obras informais (feitas por famílias e autônomos) se dá, em sua maioria, junto ao comércio varejista especializado. Por sua vez, a demanda das construtoras formais é dirigida para o comércio atacadista ou se dá diretamente junto às indústrias.

O comércio de materiais de construção, principalmente o segmento varejista, é constituído de micro e pequenas empresas e é bastante pulverizado regionalmente. Também há um elevado grau de informalidade no segmento varejista, que atende principalmente aos segmentos informais da construção de obras de reparos e manutenção e autoconstrução.

Além das empresas industriais e comerciais, há que se considerar uma gama imensa de prestadores de serviços que, direta ou indiretamente, estão envolvidos na cadeia produtiva da construção civil e cuja dinâmica é determinada por ela.

De acordo com a Associação Brasileira da Indústria de Materiais de Construção - ABRAMAT (2013), o setor de material de construção, considerando apenas as empresas formais, teve o faturamento total em 2012 de R\$ 117 bilhões.

A ABRAMAT projeta para 2013 um crescimento de 4,5% nas vendas, o que levaria o faturamento do setor para mais de R\$ 112 bilhões, com expansão de 4% na construção imobiliária e 8% nas vendas do varejo, no qual há grande influência dos fatores renda e emprego (FERNANDES e QUINTÃO, 2013).

3 METODOLOGIA

O estudo foi feito com base em dados, referentes ao período de 01/01/2009 à 31/03/2013, da Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás, divulgados em relatórios de arrecadação, onde foi possível identificar a arrecadação do ICMS dos segmentos objetos desse trabalho, outros segmentos que não foram incluídos no regime de substituição tributária e da arrecadação total de ICMS.

Porém, no banco de dados da Secretaria há informações sobre as arrecadações dos Códigos Nacionais de Atividade Econômica (CNAEs). Dessa forma, estabeleceu-se aqui a relação dos CNAEs com os setores discriminados, identificando de quais CNAEs cada segmento é composto.

Nos Quadros 2 e 3 estão relacionados os CNAEs que compõem o segmento de autopeças e material de construção, respectivamente.

Quadro 2 - CNAEs que compõem o segmento de autopeças.

Código	Descrição CNAE	Código	Descrição CNAE
2219600	Fabricação de artefatos de borracha não especificados anteriormente	2949299	Fabricação de outras peças e acessórios para veículos automotores não especificadas anteriormente
2910703	Fabricação de motores para automóveis, camionetas e utilitários	4530701	Comércio por atacado de peças e acessórios novos para veículos automotores
2941700	Fabricação de peças e acessórios para o sistema motor de veículos automotores	4530703	Comércio a varejo de peças e acessórios novos para veículos automotores
2942500	Fabricação de peças e acessórios para os sistemas de marcha e transmissão de veículos automotores	4530704	Comércio a varejo de peças e acessórios usados para veículos automotores
2943300	Fabricação de peças e acessórios para o sistema de freios de veículos automotores	4541202	Comércio por atacado de peças e acessórios para motocicletas e motonetas
2944100	Fabricação de peças e acessórios para o sistema de direção e suspensão de veículos automotores	4541205	Comércio a varejo de peças e acessórios para motocicletas e motonetas
2945000	Fabricação de material elétrico e eletrônico para veículos automotores, exceto baterias		

Fonte: IBGE (2013). Dados elaborados pelo pesquisador.

Quadro 3 - CNAEs que compõem o segmento de material de construção.

Código	Descrição CNAE	Código	Descrição CNAE
2223400	Fabricação de tubos e acessórios de material plástico para uso na construção	2733300	Fabricação de fios, cabos e condutores elétricos
2330303	Fabricação de artefatos de fibrocimento para uso na construção	4671100	Comércio atacadista de madeira e produtos derivados
2330399	Fabricação de outros artefatos e produtos de concreto, cimento, fibrocimento, gesso e materiais semelhantes	4679604	Comércio atacadista especializado de materiais de construção não especificados anteriormente
2342701	Fabricação de azulejos e pisos	4679699	Comércio atacadista de materiais de construção em geral
2349401	Fabricação de material sanitário de cerâmica	4744002	Comércio varejista de madeira e artefatos
2424501	Produção de arames de aço	4744003	Comércio varejista de materiais hidráulicos
2512800	Fabricação de esquadrias de metal	4744005	Comércio varejista de materiais de construção não especificados anteriormente
2542000	Fabricação de artigos de serralheria, exceto esquadrias	4744099	Comércio varejista de materiais de construção em geral

Fonte: IBGE (2013). Dados elaborados pelo pesquisador.

Com relação aos tipos de pesquisa, caracterizou-se como explicativa, telematizada e *ex post facto*. Segundo Moresi (2003), a pesquisa explicativa tem como principal objetivo tornar algo inteligível, justificar-lhe os motivos. Visa, portanto, esclarecer quais fatores contribuem, de alguma forma, para a ocorrência de determinado fenômeno.

Na pesquisa telematizada foram utilizados meio eletrônico especializado de busca de informações sobre os setores e CNAEs. Vários dos dados foram coletados do banco de dados da SEFAZ-GO, através da ferramenta eletrônica *Business Objects*¹.

De acordo com Moresi (2003), considera *ex post facto* na medida em que se refere a um fato já ocorrido, ou seja, aplica-se quando o pesquisador não pode controlar ou manipular variáveis, seja porque suas manifestações já ocorreram, seja porque as variáveis não são controláveis. Na pesquisa do banco de dados por setores que entraram no regime de

¹ Software de soluções analíticas desenvolvido pela BUSINESS INTELLIGENCE da SAP, utilizado pela SEFAZ/GO desde 2006 para monitoramento de contribuintes e da arrecadação de tributos.

substituição tributária e CNAEs as estatísticas relativas foram do período de janeiro/2009 a março/2013.

O estudo é composto de duas análises comparativas, a primeira para o setor de autopeças e a segunda para o setor de material de construção. Isso acontece em decorrência da entrada desses setores no regime de substituição tributária em datas diferentes.

Cada uma das análises comparativas é composta de três períodos de 12 meses, sendo 24 meses antes e 12 meses depois da introdução do segmento no regime de substituição tributária.

Na avaliação dos dados foi utilizado o modelo usado por Silva e Giroletti (2011), por meio da técnica de comparação de médias “antes” e “depois” da data de introdução desses segmentos na substituição tributária (data-base).

Na avaliação do impacto da introdução da substituição tributária no aumento da arrecadação, foram usados dados quantitativos. Em cada uma das análises, a mensuração do impacto no aumento da arrecadação teve por base empírica o ICMS coletado de dois conjuntos de segmentos econômicos diferenciados.

O primeiro bloco é formado pelos seguintes segmentos econômicos: autopeças (introduzido no regime de substituição tributária em 01/06/2011) e material de construção (introduzido no regime de substituição tributária em 01/04/2012).

O segundo bloco é formado por outros segmentos econômicos que à época da pesquisa não estavam submetidos à substituição tributária, são eles: calçados, perfumaria e cosméticos, papelaria e embalagens, conforme Quadro 4. O objetivo da análise desses segmentos é verificar se a arrecadação de ICMS dos mesmos possuiu comportamento diferente dos segmentos incluídos na substituição tributária.

Para o processamento dos dados, foi utilizado o programa estatístico Minitab, versão 16.

Quadro 4 - CNAEs dos segmentos não incluídos no regime de ST-ICMS.

Código	Descrição CNAE	Código	Descrição CNAE
1531901	Fabricação de calçados de couro	2222600	Fabricação de embalagens de material plástico
1533500	Fabricação de calçados de material sintético	4643501	Comércio atacadista de calçados
1539400	Fabricação de calçados de materiais não especificados anteriormente	4647801	Comércio atacadista de papelaria
1721400	Fabricação de papel	4686902	Comércio atacadista de embalagens
1731100	Fabricação de embalagem de papel	4761003	Comércio varejista de papelaria
1733800	Fabricação de chapas e de embalagem de papelão	4772500	Comércio varejista de cosméticos, produtos de perfumaria e higiene pessoal
2063100	Fabricação de cosméticos, produtos de perfumaria e higiene pessoal	4782201	Comércio varejista de calçados em geral

Fonte: IBGE (2013). Dados elaborados pelo pesquisador.

Já conhecidos os CNAEs a serem estudados, a obtenção dos dados para os testes estatísticos foi possível acessando os arquivos “Arrecadação por Grupo de Atividades”, disponibilizados pela SEFAZ-GO.

Após a coleta dos dados de arrecadação do ICMS dos setores que são foco desta pesquisa, os mesmos foram corrigidos para valores reais de março de 2013, através do Índice de Preço ao Consumidor (IPCA), que é a medida oficial da inflação, obtido através do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), podendo dessa forma realizar uma análise comparativa eficaz quanto ao crescimento ou não da arrecadação deste tributo.

As hipóteses testadas foram:

H_0 – a arrecadação mensal média de ICMS posteriores à “data base” é estatisticamente igual à arrecadação mensal média anterior.

A hipótese alternativa será:

H_1 – a arrecadação mensal média de ICMS posteriores à “data base” é estatisticamente diferente da arrecadação mensal média anterior.

Foi identificada a dispersão dos dados em relação à média, a partir do desvio-padrão. Por meio da técnica de comparação de médias foi calculada a diferença pontual dos dados e um intervalo de confiança para elas. O intervalo de confiança foi construído levando-se em

consideração as médias do ICMS arrecadado nos 12 (doze) meses “antes” e “depois” da adoção do regime de substituição tributária, bem como os desvios nas duas situações. O intervalo de confiança foi composto de limite inferior e superior. Com isso, pode-se constatar se houve diferença entre o recolhimento do ICMS antes e depois da substituição tributária ou, no caso dos setores que não tiveram substituição tributária e da arrecadação total do Estado, leia-se antes e depois da data-base.

Adicionalmente, foi identificado o “valor-p”, com o propósito de verificar qual das hipóteses constituídas é verdadeira. Se o “valor-p” for zero ou muito próximo de zero, a possibilidade de a média “antes” ser igual à média “depois” da substituição tributária ou da data-base é muito pequena ou nula. De acordo com os dados desta pesquisa, sempre que o “valor-p” for inferior a 0,05, conclui-se que houve diferença entre o recolhimento do ICMS antes e depois do evento.

Como forma de dar maior sustentação aos resultados encontrados foi analisado também o período com intervalo entre 13º e 24º mês anterior à “data-base”, desta forma podemos ter um maior conhecimento do comportamento da arrecadação dos segmentos antes de sua introdução na substituição tributária.

Nas análises feitas convencionou-se chamar de “ANO A*” o período com intervalo entre o 13º e 24º mês antes da “data-base”, e de “ANO A” o período de doze meses antes da “data-base” e de “ANO D” o período de doze meses depois da “data-base”.

A abordagem do problema ocorreu por meio da pesquisa quantitativa, já que se buscou traduzir em números as informações para classificá-las e analisá-las, requerendo o uso de recursos e de técnicas estatísticas.

De acordo com Moresi (2003), a pesquisa quantitativa normalmente se mostra apropriada quando existe a possibilidade de medidas quantificáveis de variáveis e inferências a partir de amostras de uma população. Esse tipo de pesquisa usa medidas numéricas para testar constructos científicos e hipóteses, ou busca padrões numéricos relacionados a conceitos cotidianos.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Análise da arrecadação do ICMS

Nesta análise o foco foi a arrecadação total de ICMS e a arrecadação feita pela sistemática da substituição tributária. Verifica-se que houve crescimento contínuo da participação da receita de ICMS arrecadada através da substituição tributária em relação à receita total de ICMS. Na Tabela 1 estão dispostas as informações referentes a essa análise.

Tabela 1- Participação da arrecadação por ICMS-ST na arrecadação total (em R\$).

ANO	ARRECADAÇÃO TOTAL	ARRECADAÇÃO ST	PARTICIPAÇÃO ST / TOTAL
2009	8.282.703.577	2.060.093.188	24,87%
2010	9.395.389.868	2.287.054.670	24,34%
2011	10.706.164.648	2.750.280.901	25,69%
2012	11.725.637.125	3.416.737.826	29,14%
2013*	2.756.062.322	839.280.117	30,45%

Fonte: SEFAZ/GO (2013). Dados elaborados pelo pesquisador.

* Valores referentes até março/2013.

4.2 Análises comparativas

4.2.1 Setor de Autopeças

Inicialmente, a análise focou o setor de autopeças que passou a recolher o ICMS por substituição tributária, a partir da data base (01/06/2011). O período analisado foi de 01/06/2009 à 31/05/2012, conforme Quadro 5.

Quadro 5 - Setor de Autopeças: períodos analisados.

PERÍODO	INÍCIO	FIM
ANO A*	01/06/2009	31/05/2010
ANO A	01/06/2010	31/05/2011
ANO D	01/06/2011	31/05/2012

Fonte: Elaboração própria (2013)

Verifica-se que houve crescimento contínuo da receita total de ICMS do setor pesquisado no período analisado. Do ANO A* para o ANO A o crescimento da receita total desse setor foi de apenas 7,84 %, bem inferior ao seu crescimento do ANO A para o ANO D, que foi de 42,08% devido à introdução da substituição tributária (Tabela 2).

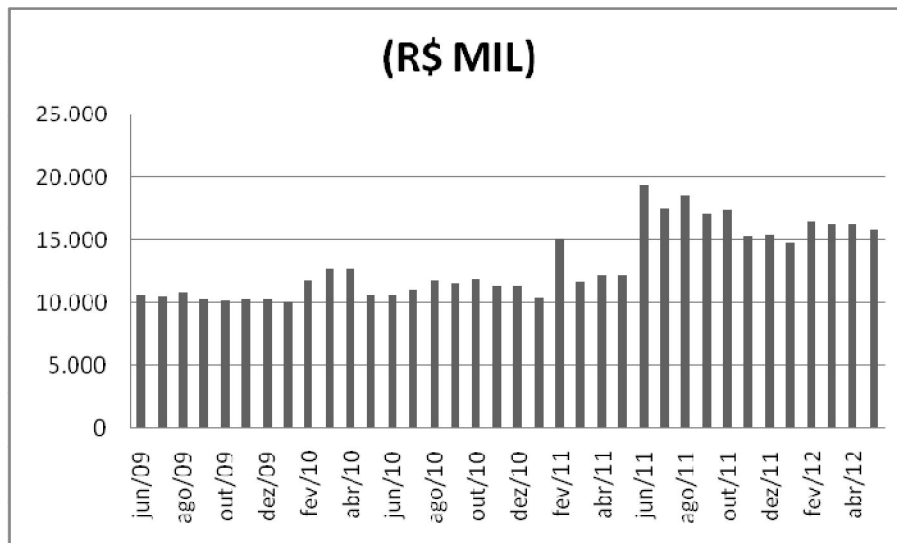
Tabela 2 - Arrecadação total de ICMS do setor de autopeças (em R\$).

PERÍODO	SOMA DE ICMS	MÉDIA DE ICMS	CRESCIMENTO
ANO A*	131.046.576	10.920.548	-
ANO A	141.326.179	11.777.182	7,84%
ANO D	200.802.554	16.733.546	42,08%

Fonte: SEFAZ/GO (2013). Dados elaborados pelo pesquisador.

O Gráfico 1 mostra o comportamento da arrecadação de ICMS do setor de autopeças nos 24 meses antes de sua introdução no regime de substituição tributária e nos 12 meses posteriores. Nele podemos verificar que a partir de junho de 2011 há um salto nas arrecadações mensais, possivelmente devido à sistemática da substituição tributária.

Gráfico 1 - Arrecadação de ICMS: Setor de autopeças.



Fonte: SEFAZ/GO (2013). Elaborado pelo pesquisador.

Na análise comparativa das médias do ICMS arrecadado “antes” e “depois” da substituição tributária (data-base), verificou-se que a diferença na arrecadação total do setor em análise aumentou significativamente, após a introdução do setor nesse regime de arrecadação, sendo o resultado obtido: valor-p é igual a zero, no nível de significância de 5%. Da análise dessa medida estatística, conclui-se que a diferença é significativa entre as médias, indicando que o impacto na arrecadação do ICMS do Estado de Goiás, causado pela substituição tributária, foi positivo (Tabela 3).

Tabela 3 - Comparação das médias de arrecadação do ICMS do setor de autopeças antes e depois da substituição tributária (em R\$).

ST	MÉDIA	DESVIO-PADRÃO	DIFERENÇA	IC 95% DIFERENÇA		ESTATÍSTICA (T)	VALOR-P
				LIMITE INFERIOR	LIMITE SUPERIOS		
ANTES	11.777.182	1.208.995	-	-	-	-	-
DEPOIS	16.733.546	1.383.319	4.956.365	3.853.444	6.059.286	9,35	~0

Fonte: SEFAZ/GO (2013). Dados elaborados pelo pesquisador.

Fazendo a comparação das médias dos períodos ANO A* e ANO A (ambos sem substituição tributária), constatou-se que as diferenças entre elas não são estatisticamente relevantes, uma vez que o valor-p calculado foi 0,071. Dessa forma, pode-se concluir que não houve diferença significativa entre as médias (Tabela 4).

Tabela 4 - Comparação das médias de arrecadação do ICMS do setor de autopeças entre os ANO A* e ANO A (em R\$).

PERÍODO	MÉDIA	DESVIO-PADRÃO	DIFERENÇA	IC 95% DIFERENÇA		ESTATÍSTICA (T)	VALOR-P
				LIMITE INFERIOR	LIMITE SUPERIOS		
ANO A*	10.920.548	983.133	-	-	-	-	-
ANO A	11.777.182	1.208.995	856.634	(78.850)	1.792.117	1,90	0,071

Fonte: SEFAZ/GO (2013). Dados elaborados pelo pesquisador.

A próxima etapa consiste da avaliação da arrecadação total dos setores que não estavam sendo tributados por substituição tributária, nos períodos ANO A*, ANO A e ANO D, que são focos nessa parte da análise.

Os resultados da análise descritiva possibilitaram observar que a arrecadação total dos setores aumentou apenas 0,04% do ANO A* para o ANO A; no entanto, do ANO A para o ANO D o crescimento foi bem maior, chegando a 9,55% (Tabela 5).

Quando se compara os percentuais de aumento na arrecadação do ICMS do setor de autopeças após a sua introdução na substituição tributária, do ANO A para o ANO D, (42,08%) e o crescimento da arrecadação de 9,55% dos demais setores sem essa modalidade tributária, conclui-se que essa diferença significativa de 32,53% não se explica pelo maior ou menor dinamismo da economia, mas porque o regime de substituição tributária é uma forma mais eficiente de arrecadação do ICMS.

Tabela 5 - Arrecadação total de ICMS dos setores não incluídos na substituição tributária (em R\$).

PERÍODO	SOMA DE ICMS	MÉDIA DE ICMS	CRESCIMENTO
ANO A*	111.294.508	9.274.542	-
ANO A	111.333.954	9.277.830	0,04%
ANO D	121.965.289	10.163.774	9,55%

Fonte: SEFAZ/GO (2013). Dados elaborados pelo pesquisador.

Na análise do teste estatístico de comparação de médias de arrecadação dos setores que não estavam sob o regime de substituição tributária no período do ANO A e ANO D, ou seja, antes e depois da “data-base”, verificamos que o valor-p calculado foi de 0,204, com isso chegou-se à conclusão de que as médias não são diferentes significativamente (Tabela 6).

Tabela 6 - Comparação das médias de arrecadação do ICMS dos setores não incluídos na substituição tributária (em R\$).

PERÍODO	MÉDIA	DESVIO-PADRÃO	DIFERENÇA	IC 95% DIFERENÇA		ESTATÍSTICA (T)	VALOR-P
				LIMITE INFERIOR	LIMITE SUPERIOS		
ANO A	9.277.830	1.834.832	-	-	-	-	-
ANO D	10.163.774	1.450.518	885.945	(522.481)	2.294.370	1,31	0,204

Fonte: SEFAZ/GO (2013). Dados elaborados pelo pesquisador.

Quanto à análise comparativa do crescimento na arrecadação do setor de autopeças e da arrecadação total de ICMS do Estado, verifica-se que o crescimento da arrecadação do segmento de autopeças foi proporcionalmente superior à expansão da arrecadação total do Estado, na comparação entre os períodos ANO A e ANO D.

O crescimento da arrecadação total estadual foi de 12,81% do período ANO A para o ANO D. Enquanto no mesmo período, a arrecadação do setor de autopeças, sob o regime de substituição tributária no período ANO D, aumentou 42,08%, ou seja, foi 29,27% mais alta, mais uma evidência de que a modalidade da substituição tributária gera um aumento na arrecadação do ICMS (Tabela 7).

Tabela 7 - Arrecadação total de ICMS do Estado de Goiás (em R\$).

PERÍODO	SOMA DE ICMS	MÉDIA DE ICMS	CRESCIMENTO
ANO A*	8.815.630.509	734.635.876	-
ANO A	9.795.219.986	816.268.332	11,11%
ANO D	11.049.935.533	920.827.961	12,81%

Fonte: SEFAZ/GO (2013). Dados elaborados pelo pesquisador.

4.2.2 Setor de Material de Construção

Inicialmente, a análise focou o setor de material de construção que passou a recolher o ICMS por substituição tributária, a partir da data base (01/04/2012). O período analisado foi de 01/04/2010 à 31/03/2013, conforme Quadro 6.

Quadro 6 - Setor de Material de Construção: períodos analisados.

PERÍODO	INÍCIO	FIM
ANO A*	01/04/2010	31/03/2011
ANO A	01/04/2011	31/03/2012
ANO D	01/04/2012	31/03/2013

Fonte: Elaboração própria (2013)

Verifica-se que houve crescimento contínuo da receita total de ICMS do setor pesquisado no período analisado. Do ANO A* para o ANO A o crescimento da receita total desse setor foi de apenas 6,86 %, bem inferior ao seu crescimento do ANO A para o ANO D, que foi de 22,14% devido à introdução da substituição tributária (Tabela 8).

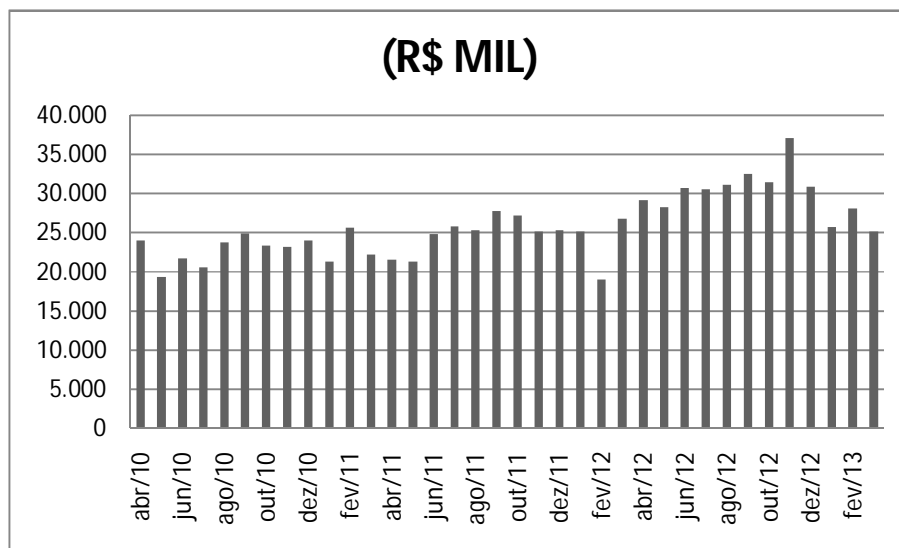
Tabela 8 - Arrecadação total de ICMS do setor de material de construção (em R\$).

PERÍODO	SOMA DE ICMS	MÉDIA DE ICMS	CRESCIMENTO
ANO A*	276.313.010	23.026.084	-
ANO A	295.254.745	24.604.562	6,86%
ANO D	360.618.097	30.051.508	22,14%

Fonte: SEFAZ/GO (2013). Dados elaborados pelo pesquisador.

O Gráfico 2 mostra o comportamento da arrecadação de ICMS do setor de material de construção nos 24 meses antes de sua introdução no regime de substituição tributária e nos 12 meses posteriores. Nele podemos verificar que a partir de abril de 2012 há um salto nas arrecadações mensais, possivelmente devido à sistemática da substituição tributária.

Gráfico 2 - Arrecadação de ICMS: Setor de Material de Construção



Fonte: SEFAZ/GO (2013). Elaborado pelo pesquisador.

Na análise comparativa das médias do ICMS arrecadado “antes” e “depois” da substituição tributária (data-base), verificou-se que a diferença na arrecadação total do setor em análise aumentou significativamente, após a introdução do setor nesse regime de arrecadação, sendo o resultado obtido: valor-p é igual a zero, no nível de significância de 5%. Da análise dessa medida estatística, conclui-se que a diferença é significativa entre as médias, indicando que o impacto na arrecadação do ICMS do Estado de Goiás, causado pela substituição tributária, foi positivo (Tabela 9).

Tabela 9 - Comparação das médias de arrecadação do ICMS do setor de material de construção antes e depois da substituição tributária (em R\$).

ST	MÉDIA	DESVIO-PADRÃO	DIFERENÇA	IC 95% DIFERENÇA		ESTATÍSTICA (T)	VALOR-P
				LIMITE INFERIOR	LIMITE SUPERIOS		
ANTES	24.604.562	2.622.973	-	-	-	-	-
DEPOIS	30.051.508	3.164.641	5.446.946	2.979.370	7.914.521	4,59	~0

Fonte: SEFAZ/GO (2013). Dados elaborados pelo pesquisador.

Fazendo a comparação das médias dos períodos ANO A* e ANO A (ambos sem substituição tributária), constatou-se que as diferenças entre elas não são estatisticamente

relevantes, uma vez que o valor-p calculado foi 0,090. Dessa forma, pode-se concluir que não houve diferença significativa entre as médias (Tabela 10).

Tabela 10 - Comparação das médias de arrecadação do ICMS do setor de material de construção entre os ANO A* e ANO A (em R\$).

PERÍODO	MÉDIA	DESVIO-PADRÃO	DIFERENÇA	IC 95% DIFERENÇA		ESTATÍSTICA (T)	VALOR-P
				LIMITE INFERIOR	LIMITE SUPERIOS		
ANO A*	23.026.084	1.549.239	-	-	-	-	-
ANO A	24.604.562	2.622.973	1.578.478	(276.894)	3.433.850	1,79	0,090

Fonte: SEFAZ/GO (2013). Dados elaborados pelo pesquisador.

A próxima etapa consiste da avaliação da arrecadação total dos setores que não estavam sendo tributados por substituição tributária, nos períodos ANO A*, ANO A e ANO D, que são focos nessa parte da análise.

Os resultados da análise descritiva possibilitaram observar que a arrecadação total dos setores aumentou 4,19% do ANO A* para o ANO A; no entanto, do ANO A para o ANO D o crescimento foi bem maior, chegando a 8,18% (Tabela 11).

Quando se compara os percentuais de aumento na arrecadação do ICMS do setor de material de construção após a sua introdução na substituição tributária, do ANO A para o ANO D (22,14%) e o crescimento da arrecadação de 8,18% dos demais setores sem essa modalidade tributária, conclui-se que essa diferença de 13,96% ocorreu devido à introdução desse setor no regime de substituição tributária.

Tabela 11 - Arrecadação total de ICMS dos setores não incluídos na substituição tributária (em R\$).

PERÍODO	SOMA DE ICMS	MÉDIA DE ICMS	CRESCIMENTO
ANO A*	113.049.909	9.420.826	-
ANO A	117.784.708	9.815.392	4,19%
ANO D	127.422.477	10.618.540	8,18%

Fonte: SEFAZ/GO (2013). Dados elaborados pelo pesquisador.

Na análise do teste estatístico de comparação de médias de arrecadação dos setores que não estavam sob o regime de substituição tributária no período do ANO A e ANO D, ou seja, antes e depois da “data-base”, verifica-se que o valor-p calculado foi de 0,236, com isso chega-se à conclusão de que as médias não são diferentes significativamente (Tabela 12).

Tabela 12 - Comparação das médias de arrecadação do ICMS dos setores não incluídos na substituição tributária (em R\$).

PERÍODO	MÉDIA	DESVIO-PADRÃO	DIFERENÇA	IC 95% DIFERENÇA		ESTATÍSTICA (T)	VALOR-P
				LIMITE INFERIOR	LIMITE SUPERIOS		
ANO A	9.815.392	1.732.833	-	-	-	-	-
ANO D	10.618.540	1.486.228	803.147	(567.346)	2.173.641	1,22	0,236

Fonte: SEFAZ/GO (2013). Dados elaborados pelo pesquisador.

Quanto à análise comparativa do crescimento na arrecadação do setor de material de construção e da arrecadação total de ICMS do Estado, verifica-se que o crescimento da arrecadação do segmento de material de construção foi proporcionalmente superior à expansão da arrecadação total do Estado, na comparação entre os períodos ANO A e ANO D.

O crescimento da arrecadação total estadual foi de 15,07% do período ANO A para o ANO D. Enquanto no mesmo período, a arrecadação do setor de material de construção, sob o regime de substituição tributária no período ANO D, aumentou 22,14%, ou seja, foi 7,07% mais alta, sendo essa mais uma evidência de que a modalidade da substituição tributária gera um aumento na arrecadação do ICMS (Tabela 13).

Tabela 13 - Arrecadação total de ICMS do Estado de Goiás (em R\$).

PERÍODO	SOMA DE ICMS	MÉDIA MENSAL DE ICMS	CRESCIMENTO
ANO A*	9.853.443.751	821.120.313	-
ANO A	10.473.712.978	872.809.415	6,29%
ANO D	12.051.849.830	1.004.320.819	15,07%

Fonte: SEFAZ/GO (2013). Dados elaborados pelo pesquisador.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

O presente estudo teve por objetivo identificar o impacto financeiro na arrecadação do Estado de Goiás, em decorrência da introdução dos produtos de material de construção e autopeças no regime de substituição tributária, utilizando para isso a técnica de comparação de médias antes e depois da data de introdução desses segmentos nesse regime de tributação.

Em seus trabalhos, Campos (2010); Gonzales e Corrar (2010); Júnior e Oyadomari (2010); Silva e Giroletti (2011) relatam que a introdução de segmentos econômicos no regime de substituição tributária geram acréscimo na arrecadação de ICMS, uma vez que a introdução nesse regime de tributação se justifica pelo aumento na eficácia da arrecadação. Porém nesse estudo, além de confirmar essa afirmação, buscou quantificar esse acréscimo e verificar essa diferença de forma estatística.

De fato isso ficou evidenciado, através de avaliação quantitativa das receitas tributárias, relativas aos setores/CNAEs que foram tratados como foco da pesquisa, que são aqueles que estavam sujeitos à tributação pelo regime de substituição tributária, a partir da data-base. Em relação a esses setores, constatou-se, por meio da pesquisa das análises quantitativas, que a substituição tributária causou impacto financeiro positivo nas receitas de ICMS dos mesmos.

Os dados que serviram de base para o desenvolvimento deste trabalho, além da análise das arrecadações dos setores que estavam sendo tributados pela sistemática de substituição tributária, no período analisado, foi a avaliação do comportamento das arrecadações de outros setores, os quais não foram submetidos à essa sistemática no mesmo período de análise dos estudos.

Através dos resultados das análises quantitativas, pode-se concluir que o comportamento das receitas tributárias dos setores que não foram submetidos ao regime de substituição tributária no período analisado não sofreu alterações significativas, quando comparadas as arrecadações de “antes” e “depois” da data-base. Dessa forma, se os setores que estavam sob o regime de substituição tributária tiveram impacto na arrecadação e os que não estavam sendo tributados por substituição tributária não tiveram alteração da receita, confirma-se que foi a sistemática da substituição tributária que causou impacto positivo no aumento da arrecadação do ICMS dos setores objetos do estudo.

Outro parâmetro utilizado na busca de confirmação do impacto provocado pela substituição tributária foi a comparação entre a receita dos setores submetidos à substituição tributária na data-base e a arrecadação total de ICMS do Estado de Goiás. Também pelos resultados da análise, constatou-se que o crescimento da arrecadação dos setores com substituição tributária foi superior ao crescimento da arrecadação total goiana em relação ao período de referência.

Os resultados das análises rejeitam a hipótese nula (H_0), ou seja, não há evidências de que a arrecadação mensal média de ICMS posteriores a introdução dos produtos de material de construção e autopeças no regime de substituição tributária seja estatisticamente igual à arrecadação mensal média anterior.

Desta forma, tem-se como verdadeira a hipótese alternativa (H_1), pois houve diferença estatisticamente significativa entre as arrecadações, e essa diferença foi positiva, já que houve um aumento de arrecadação do ICMS após a introdução desses segmentos no regime de substituição tributária.

No entanto essa confirmação possui limites, no sentido de tamanho e ausência de aleatoriedade da amostra, não é possível inferir o resultado a todos os segmentos submetidos ao regime de substituição tributária, assim como aos demais Estados da União.

Dessa forma, recomenda-se que novas pesquisas abrangendo outros segmentos e outros Estados sejam executadas, com objetivo de dar maior sustentação a essa hipótese.

REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS INDÚSTRIAS DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO – ABRAMAT. São Paulo. Disponível em: <<http://www.abramat.org.br/site/>>. Acesso em: 19/06/2013.

BRASIL. **Constituição (1988).** Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 30 out. 2012.

_____. **Código Tributário Nacional.** Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 30 out. 2012.

_____. **Lei Complementar nº 87,** de 13 de setembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 30 out. 2012.

CAMPOS, Cesar R. D. et al. O regime de substituição tributária do ICMS como sustentação da arrecadação do Estado de São Paulo: um comparativo com a arrecadação da União na crise econômica de 2008. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 10., 2010, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: FEA/USP, 2010. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos102010/69.pdf>>. Acesso em 10 out. 2012.

FERNANDES, Ana; QUINTÃO, Chiara. Abrammat prevê alta de 4,5% nas vendas de materiais. **Associação Brasileira da Indústria de Materiais de Construção.** São Paulo, 17 de janeiro de 2013. Disponível em: <<http://www.abramat.org.br/site/>>. Acesso em: 19/06/2013.

GOIÁS (Estado). **Lei Estadual nº 11.651,** de 26 de dezembro de 1991. Disponível em: <http://www.gabinetecivil.goias.gov.br/leis_ordinarias/1991/lei_11651.htm>. Acesso em: 30 out. 2012.

_____. **Decreto Estadual nº 4.852,** de 29 de dezembro de 1997. Disponível em: <http://www.sefaz.go.gov.br/LTE/Lte_ver_40_3_htm/Rcte/RCTE.htm>. Acesso em: 30 out. 2012.

GONZALES, Alexandre; CORRAR, Luiz J. Reflexo da introdução da substituição tributária de ICMS – imposto sobre circulação de mercadorias e serviços – na arrecadação do Estado de São Paulo. **Enfoque: Reflexão Contábil,** Maringá, v. 29, n. 3, p. 64-75, set/dez, 2010.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. Comissão Nacional de Classificação, 2013. Disponível em: <<http://www.cnae.ibge.gov.br/>>. Acesso em: 02/04/2013.

JÚNIOR, Roberto B.; OYADOMARI, José C. T. Impactos da substituição tributária do ICMS na lucratividade e nos custos empresariais. **Revista de Contabilidade da UFBA**, Salvador, v. 4, n. 2, p. 71-91, mai/ago, 2010.

MARIANO, Paulo A.; WERNECK, Raphael; BEZERRA, Sandra R. A. **Substituição tributária no ICMS: aspectos jurídicos e práticos.** 4.ed. São Paulo. IOB: 2010.

MARTINS, Gilberto de A.; LINTZ, Alexandre. **Guia para elaboração de monografias e trabalhos de conclusão de curso.** 2. ed. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MENDONÇA, Maria L. C. A. e; GÓES, Maria C. M. Tendência evolutiva da substituição tributária na administração fazendária e o princípio da praticidade. **Pensar**, Fortaleza, v. 14, n. 2, p. 307-320, jul/dez, 2009.

MORESI, Eduardo (Org.). **Metodologia da pesquisa.** Brasília: [s.n.], 2003.

NASSIF, Luis. Anuário do desempenho do setor de autopeças. **Luis Nassif Online.** São Paulo, 04/05/2013. Disponível em: <<http://advivo.com.br/blog/luisnassif/anuario-do-desempenho-do-setor-de-autopecas>>. Acesso em 20/06/2013.

OLIVEIRA, Maicon W. de; GARCIA, João W. V. **Cobrança de ICMS no destino: Uma contribuição aos estudos sobre os reflexos da mudança na metodologia de tributação do ICMS no Estado de Mato Grosso.** Webartigos, 2012. Disponível em: <<http://www.webartigos.com/artigos/cobranca-de-icms-no-destino/88271/>>. Acesso em: 10 out. 2012.

SAMPAIO, José A. R.; BARBOSA, José G. F.; CRUZ, Magno D. S. A Viabilidade da implantação do regime de antecipação parcial do ICMS no Estado da Bahia. Salvador, 2002. Disponível em: <http://intranet.sefaz.ba.gov.br/gestao/rh/treinamento/monografia_jose_jose_magno.pdf>. Acesso em: 10 out. 2012.

SAMPAIO, Maria da C. **Tributação do consumo no Brasil: aspectos Teóricos e aplicados.** Rio de Janeiro. Elsevier: 2004.

SANTOS, Junior A. dos. Substituição tributária do ICMS na construção civil: um estudo sobre índice de valor adicionado no produto argamassa. **Revista Linceu**, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 38-52, jul/dez, 2011.

SILVA, Lázaro G. da; GIROLETTI, Domingos A. Política fiscal de substituição tributária em Minas Gerais: Implementação e avaliação. In: SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO, 14., 2011, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: FEA/USP, 2011. Disponível em: <<http://www.ead.fea.usp.br/semead/14semead/resultado/trabalhosPDF/1.pdf>>. Acesso em: 10 out. 2012.

SILVA, Luzia F. da; SANTANA, Hugo D. Substituição Tributária no leite longa vida no Estado de Mato Grosso do sul - Estudo de Caso. **Revista de Ciências Gerenciais**, Valinhos, v. 13, n. 17, p. 161-173, 2009.

SINDICATO NACIONAL DA INDÚSTRIA DE COMPONENTES PARA VEÍCULOS AUTOMOTORES - SINDIPEÇAS. São Paulo, 09/04/2013. Disponível em: <http://www.sindipecas.org.br/paginas_NETCDM/modelo_detalhe_generico.asp?subtit=&ID_CANAL=17&id=36283>. Acesso em: 20/06/2013.

SECRETARIA DE FAZENDA DO ESTADO DE GOIÁS – SEFAZ. Portal SEFAZ, 2013. Disponível em: <<http://serv01.sefaz.go.gov.br/portalsefaz/>>. Acesso em: 05/03/2013.

STIGLIANI, Renata R.; GONZALES, A. Substituição tributária do ICMS nas vendas do setor varejista de cosméticos. **Revista de Estudos Contábeis**, Londrina, v. 2, n. 2, p. 84-96, jan/jun, 2011.

VEIGA, Fabiano M. da. **A substituição tributária progressiva no ICMS.** 2010. 52 f. Dissertação (Pós Graduação) – Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, 2004.