

Tributação e Preço: Efeitos do ICMS Substituição Tributária na Cadeia Vinícola do Vale dos Vinhedos

Matheus Tumelero Dornelles (UNISINOS) - matheus-dornelles@hotmail.com

Clóvis Antônio Kronbauer (UNISINOS) - clovisk@unisinis.br

João Luis Peruchena Thomaz (URCAMP) - jlthomaz@tradecontabil.com.br

Antônio Carlos Brunozi Júnior (UFV-CRP/Unisinis) - acbrunozi@yahoo.com.br

Resumo:

O setor vinícola é uma cadeia de significativa relevância para a economia da Serra Gaúcha por envolver toda uma rede de organizações e indivíduos e, por responder com parcela representativa de empregos e exportações da região. Como todo setor econômico brasileiro, o segmento possui características tributárias específicas e, conhecê-las propiciam entender a formação dos custos e dos preços dos produtos. Diante desse contexto, investigou-se o regime de substituição tributária do ICMS nos vinhos, mais especificadamente na cadeia vinícola do Vale dos Vinhedos. Objetivamente, o presente estudo analisou os efeitos nos preços praticados pela Cadeia Vinícola do Vale dos Vinhedos em função da adoção do regime de substituição tributária do ICMS no período de 2007 a 2012. Para tanto, metodologicamente a amostra, de 25 empresas, se compôs de entidades situadas na região em estudo e os produtos analisados foram os vinhos Cabernet Sauvignon, Chardonnay e Merlot. Quantitativamente, utilizou-se, inicialmente, da análise de variância Anova Fator Único e do teste t de student para identificar as diferenças entre as médias dos preços dos vinhos no período da amostra. Posteriormente, foi elaborada uma regressão linear múltipla com Dados em Painel de Efeitos Fixos. Os resultados do modelo estatístico indicaram relação positiva da variável substituição tributária (ST) com a variável dependente preço (PRECO). Diante disso, concluiu-se, pelos resultados apresentados nos métodos estatísticos, que o regime da substituição tributária ocasionou efeitos nos preços praticados pela cadeia vinícola, podendo, deste modo, impactar a demanda dos produtos no mercado e, por consequência, a competitividade do setor.

Palavras-chave: Tributação. ICMS - Substituição Tributária. Cadeia Vinícola.

Área temática: Métodos quantitativos aplicados à gestão de custos

Tributação e Preço: Efeitos do ICMS Substituição Tributária na Cadeia Vinícola do Vale dos Vinhedos

Resumo

O setor vinícola é uma cadeia de significativa relevância para a economia da Serra Gaúcha por envolver toda uma rede de organizações e indivíduos e, por responder com parcela representativa de empregos e exportações da região. Como todo setor econômico brasileiro, o segmento possui características tributárias específicas e, conhecê-las propiciam entender a formação dos custos e dos preços dos produtos. Diante desse contexto, investigou-se o regime de substituição tributária do ICMS nos vinhos, mais especificadamente na cadeia vinícola do Vale dos Vinhedos. Objetivamente, o presente estudo analisou os efeitos nos preços praticados pela Cadeia Vinícola do Vale dos Vinhedos em função da adoção do regime de substituição tributária do ICMS no período de 2007 a 2012. Para tanto, metodologicamente a amostra, de 25 empresas, se compôs de entidades situadas na região em estudo e os produtos analisados foram os vinhos Cabernet Sauvignon, Chardonnay e Merlot. Quantitativamente, utilizou-se, inicialmente, da análise de variância Anova Fator Único e do teste *t* de *student* para identificar as diferenças entre as médias dos preços dos vinhos no período da amostra. Posteriormente, foi elaborada uma regressão linear múltipla com Dados em Painel de Efeitos Fixos. Os resultados do modelo estatístico indicaram relação positiva da variável substituição tributária (ST) com a variável dependente preço (PRECO). Diante disso, concluiu-se, pelos resultados apresentados nos métodos estatísticos, que o regime da substituição tributária ocasionou efeitos nos preços praticados pela cadeia vinícola, podendo, deste modo, impactar a demanda dos produtos no mercado e, por consequência, a competitividade do setor.

Palavras-chave: Tributação. ICMS - Substituição Tributária. Cadeia Vinícola.

Área Temática: Métodos quantitativos aplicados à gestão de custos.

1. Introdução

1.1. Contextualização

A principal finalidade da contabilidade é de fornecer aos usuários, informações que sejam úteis para a devida tomada de decisões (IUDÍCIBUS et al., 2010) No Brasil, há uma inter-relação entre sistema contábil e fiscal, de modo que, o primeiro tende a gerar informações aos usuários externos e, o segundo, tende a gerar informações para o cumprimento das exigências do Fisco. Sendo assim, a criação de novas normas contábeis ou fiscais não podem resultar em interferência entre elas, ou seja, cada norma segue o seu caminho por possuírem finalidades específicas (FORMIGONI; ANTUNES; PAULO, 2009; IUDÍCIBUS et al., 2010).

Na sua preocupação de auxiliar os gestores nas questões tributárias, a contabilidade busca estabelecer uma conexão entre as necessidades da empresa, na mitigação do ônus fiscal e no correto cumprimento de obrigações de caráter tributário, e o objetivo do estado, que busca aumentar sua arrecadação por meio dos tributos cobrados sobre a atividade empresarial (MACHADO, 2011).

Seguindo o raciocínio estabelecido, cabe recordar que o tributo é o instrumento pelo qual o Estado capta os recursos necessários para custear a estrutura pública. De acordo com Machado (2011, p.23), “para viver em sociedade, necessitou o homem de uma entidade com

força superior, bastante para fazer as regras de conduta”. Dessa necessidade nasceu o Estado que, buscou na figura da tributação uma das formas de financiar suas atividades.

Com a evolução dos instrumentos de tributação, tornou-se necessária a criação de modalidades de arrecadação com o intuito de apresentar estruturas de operacionalidades tributárias para o governo. Desta forma, criaram-se as técnicas de tributação a serem observadas e respeitadas pelos contribuintes, estando na figura do Estado o papel de órgão fiscalizador das normas fiscais.

Dentre os distintos instrumentos de tributação e arrecadação tributária, destaca-se a técnica da substituição tributária, na qual, conforme Ayala e Becerril (2007), o Fisco verificou que o contribuinte substituto detém de melhores controles sobre suas atividades, tornando-se mais eficiente ao exigir o pagamento do tributo. A característica principal desta técnica baseia-se em limitar o número de contribuintes fiscalizados, obtendo-se diminuição dos custos da atividade fiscalizatória e, por outro lado, maior ingresso de recursos financeiros para o Estado.

No Brasil, os estados membros da federação, tem se utilizado de forma progressiva do instrumento da substituição tributária para arrecadar o principal tributo que administram, ou seja, o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). Biava Junior e Oyadomari (2010) enfatizam que os governos estaduais estão ampliando o rol de produtos abrangidos pela técnica de tributação da substituição tributária no ICMS, cujo funcionamento consiste no recolhimento do referido imposto de forma antecipada por um único contribuinte, geralmente o primeiro na cadeia de valor, para fins de diminuição da sonegação do imposto, e para a facilidade e aumento na arrecadação.

No ano de 2009, foi publicado no Diário Oficial da União o Protocolo ICMS número 96 (noventa e seis), no qual, as bebidas quentes foram incluídas no regime em questão. Dentre os produtos abrangidos no protocolo, encontram-se os vinhos e espumantes, cuja fabricação e comercialização possuem relevância na região da Serra do Estado do Rio Grande do Sul.

A partir da publicação do referido protocolo, o setor vinícola tornou-se mais uma das atividades inclusas nesta técnica de arrecadação, cabendo às referidas empresas suportarem as consequências inerentes ao enquadramento, tanto em termos de obrigações acessórias como em termos de impactos financeiros, decorrentes do recolhimento antecipado do ICMS para toda a cadeia setorial.

No que tange aos tributos arrecadados, o ICMS figura como o principal tributo arrecadado pelos Estados, correspondendo, em 2013, a R\$ 350.907.882,00 (trezentos e cinquenta milhões, novecentos e sete mil, oitocentos e oitenta e dois reais) (CONFAZ, 2014) enquanto que, em contrapartida, foram arrecadados R\$ 1.138.326.000,00 (um trilhão, cento e trinta e oito bilhões, trezentos e vinte e seis mil) arrecadados a título de tributos federais (RECEITA FEDERAL, 2014). Verifica-se que, o valor arrecadado a título de ICMS corresponde a, aproximadamente, 30,83% do valor total arrecadado a título de tributação federal, fato este, que pode explicar a aplicação de tal regime para o ICMS.

No contexto da substituição tributária, Oliveira e Schmidt (2004) efetuaram estudos dos impactos da adoção do regime na formação de preços no ramo de supermercados, tendo concluído que tal sistemática de tributação exerce influência sobre o preço final a ser praticado. Paula (2011) analisou o regime frente aos produtos derivados do leite no Estado de São Paulo, tendo observado nos resultados apresentados, de que não houve impacto sobre os preços praticados ao consumidor final, mesmo com a adoção do novo regime tributário.

Verifica-se, pelos estudos apresentados, a distinção de conclusões quanto ao tema em estudo, tornando-se necessários repetidos e aprofundados estudos na área pela importância e relevância do tema sob o aspecto da formação dos preços que, conseqüentemente, acabam por afetar o setor como um todo.

1.2 Problema e Objetivo geral da Pesquisa

Conforme ratifica Biava Junior (2010, p. 72) “os governos estaduais estão ampliando o rol de produtos abarcados pela técnica de tributação da substituição tributária no ICMS”. Considerando-se esta crescente aplicação do referido regime no cenário atual torna-se necessário à elaboração de estudos sobre o assunto.

Neto e Nichele (2010, p.389) afirmam que,

o referido regime é adotado no ICMS por razões de praticidade fiscalizatória, uma vez que, o número de contribuintes a serem fiscalizados é reduzido de forma considerável, facilitando, desta forma, a auditoria fiscal e o controle da evasão fiscal.

Deste modo, o problema proposto para esta pesquisa é: Quais os efeitos do regime de substituição tributária do ICMS nos preços praticados pela Cadeia Vinícola do Vale dos Vinhedos, Rio Grande do Sul? Objetivamente, o estudo pretende analisar os efeitos nos preços praticados pela Cadeia Vinícola do Vale dos Vinhedos em função da adoção do regime de substituição tributária do ICMS no período de 2007 a 2012.

A contribuição do estudo para a escolha do setor vinícola está em que essa cadeia é de suma relevância para a economia da Serra Gaúcha por envolver toda uma gama de fornecedores e pelo mercado consumidor desta bebida, apreciada por inúmeros consumidores. Como todo setor econômico brasileiro, a mesma possui características tributárias específicas e, conhecê-las e otimizá-las propiciam melhores resultados para a região.

2. Referencial Teórico

2.1. A Tributação e o Regime de Substituição Tributária

Segundo Machado (2011, p.23), “para viver em sociedade, necessitou o homem de uma entidade com força superior, bastante para fazer as regras de conduta, para construir o direito positivo”. Dessa necessidade nasceu o Estado.

A partir do nascimento do Estado originou-se o tributo, como fonte de recursos para custear toda a estrutura pública. Essa atividade se desenvolve sobre três aspectos: (a) a receita, ou seja, a obtenção de recursos patrimoniais, (b) a gestão, que é a administração e conservação do patrimônio público e (c) a despesa, que está relacionada com o emprego dos recursos patrimoniais para a realização das atividades fins do Estado (MACHADO, 2011).

Paulsen (2012, p. 28) trata que um “Estado de Direito Democrático coloca a tributação no âmbito das relações jurídicas obrigacionais: de um lado o credor e do outro o devedor, conforme a lei aprovada pelos representantes do povo”. O sistema tributário no Brasil toma forma somente no período Pós-Império. Durante os anos em que o Brasil era colônia portuguesa, esteve sujeita ao regime político e administrativo da metrópole, sistema este que excluía o sistema tributário na esfera colonial.

Os tributos são classificados sobre duas óticas (a) diretos e (b) indiretos. A primeira classe tem como característica a qual o ônus tributário recai sobre o próprio contribuinte, podendo exemplificar o caso de impostos sobre a renda e patrimônio. (SILVA e VELASCO, 2000). Enquadram-se nesta situação, exemplificadamente, o Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF incidente diretamente sobre a folha de salários dos trabalhadores e o Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA, incidente sobre o valor do veículo.

Payeras (2008) em seu estudo aponta que os impostos diretos detêm de pouca participação na arrecadação, pois as autoridades públicas se utilizam de forma mais consistente da tributação sobre o consumo, ou seja, de tributos indiretos.

A segunda classe é aquela

cujo ônus de pagamento pode ser (e em geral é) transferido pelo contribuinte para terceiros via preços, como nos impostos sobre a produção, circulação, serviços, entre outros, os quais quem realmente paga é o consumidor (SILVA e VELASCO, 2000, p. 79).

Valcir, Julio e Regina (2013) afirmam que no Brasil os tributos indiretos correspondem a maior parte da arrecadação tributária. São impostos que incidem sobre o consumo e, o peso dos mesmos, recaem sobre a renda da população, ou seja, sobre os contribuintes de fato do ônus tributário. Afonso e Junqueira (2008) destacam que os governos intermediários, como o Brasil, sobressaem quando tributam vendas internas, com o ICMS. Os governos locais, como os Estados Unidos, concentram a cobrança de tributo sobre propriedade, com baixa produtividade.

Os efeitos dos tributos indiretos ocorrem a cada estágio da cadeia mercadológica, sendo assim, no Brasil, os impostos indiretos correspondem a mais da metade da arrecadação (SIQUEIRA; NOGUEIRA; SOUZA, 2001).

Historicamente a sistemática da Substituição Tributária não foi criada pelos legisladores brasileiros, pois tal regime é encontrado em legislações de diversos países, sendo que muitos acreditam que o mesmo já figurava na época romana na Europa no fim do Século XVIII.

Na Alemanha, há disposições em legislações de cada imposto sobre a substituição tributária, entre as quais figura a retenção que se caracteriza pela antecipação do tributo de terceira pessoa vinculada ao fato gerador. (CREIFELDS, 2007). No § 33 do Código Tributário Alemão encontra-se as transcrições sobre a dívida tributária e o obrigado tributário, sendo neste último, enquadrado o substituto tributário.

Tipke e Lang (2008) afirmam que no Direito Alemão a lei tributária, a princípio, obriga ao pagamento, como devedor, a quem realiza o fato imponible, ainda que haja exceções. Acrescenta que quem retém o tributo não é devedor, mas sim um contribuinte obrigado ao pagamento do mesmo conforme previsão legislativa.

Na Itália, a figura do substituto tributário se encontra no Decreto número 600, de 29 de setembro de 1973, ainda em vigor. (PAULSEN, 2012). Tesouro (2004, p. 141) afirma que, no Direito Italiano, “a substituição tributária serve para facilitar a arrecadação, evitando a evasão de tributos, forte em que o substituto, como terceiro, guarda posição neutra e não tem interesse em ocultar fato imponible.”.

No Direito Italiano, Micheli (1981) ratifica que o intuito da aplicação do regime é de se conseguir mais rapidamente e com maior certeza o pagamento do tributo, obtendo o mesmo em momento de maior facilidade fiscalizatória. Tesouro (2004) complementa que a retenção do tributo é uma obrigação cujo descumprimento tem consequência punitiva.

Em Portugal, o regime encontra-se na Lei Geral Tributária Portuguesa de 1998. Nabais (2007, p. 274) afirma que a lei “não abrange apenas a verdadeira retenção na fonte, mas também os pagamentos por conta de impostos efetuados por terceiros.”.

Na Espanha, conforme Paulsen (2012, p. 76) encontra-se a figura do regime na Lei Geral Tributária número 230 de 1963, onde, “o substituto era colocado pela lei no lugar do contribuinte no que diz respeito ao cumprimento das obrigações, tanto materiais como formais.”.

Conforme Mariano (2007) a origem da fundamentação legal da Substituição Tributária no Brasil ocorreu com a sanção da Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominado Código Tributário Nacional, na qual ficou autorizado atribuir a terceira pessoa a responsabilidade do crédito tributário:

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.

Porém tal atribuição era ampla e inexata do âmbito de sua aplicabilidade, tendo como consequência às inúmeras discussões judiciais sobre o tema em questão. Tendo em vista os fatos ocorridos foi editada a Lei Complementar nº. 44, de 7 de dezembro de 1983, que alterou e ampliou os dispositivos contidos no Decreto-Lei nº. 406/1968, autorizando as Fazendas Públicas Estaduais a atribuírem a terceiros a condição de responsáveis do tributo devido (MARIANO, 2007).

Em 1988, foi promulgada a atual Constituição (CF) que no seu artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “b”, menciona que a Substituição Tributária necessitaria de lei complementar a ser editada em 60 dias para ter validade. Deste modo os Estados e o Distrito Federal firmaram o Convênio 66, de 14 de dezembro de 1988, que autorizou a atribuição do pagamento do imposto a substituto tributário mediante regulamentação em lei.

Conforme Mariano (2007, p.16) “tais legislações não estavam claras quanto à abrangência e aplicabilidade do regime de Substituição Tributária do ICMS, sendo necessária sua inserção na Constituição Federal”. Por meio da Emenda Constitucional nº. 3/1993 ficou acrescentado ao artigo 150 da Carta Magna o § 7º

§ 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.

De modo a regulamentar o preceito constitucional foi editada a Lei Complementar nº. 87, de 13 de setembro de 1996, denominada Lei Kandir, que trouxe os regimentos a serem observados pelos Estados e o Distrito Federal na implantação do ICMS. Na mesma foi estabelecido que a Substituição Tributária do ICMS somente pudesse ter validade nos respectivos Estados através de leis, observando os limites pré-estabelecidos pela mesma.

O instituto da substituição tributária subdivide-se em (a) substituição tributária para trás (também denominada de diferimento); e (b) substituição tributária para frente (também denominada de progressiva).

Conforme Neto e Nichele (2010, p.387) na ST para trás “a lei, tendo em vista comodidades arrecadatórias, estabelece que o tributo será recolhido, pelo substituto, na próxima operação ou prestação”. Desta forma, o ônus tributário não será do realizador da operação, mas do destinatário da mercadoria em sua posterior operação.

Esta espécie caracteriza-se perante o ICMS na figura do diferimento, onde se busca que os pequenos produtores e comerciantes efetuem suas operações sem o ônus do ICMS, ficando a cargo do adquirente a responsabilidade do tributo efetivo dessa operação, nas operações futuras.

Como forma de exemplificação do regime objeto de análise, pode-se relatar o caso de um produtor rural que efetue a venda de alho para um restaurante, este, comerciante varejista, que irá revender o produto adquirido.

Observa-se que o produtor não irá suportar o ônus do tributo, sendo tal responsabilidade repassada para o comerciante que, na sua posterior operação, irá efetuar o débito do ICMS devido.

O regime progressivo encontra-se previsto no artigo 150, § 7º da Carta Magna, onde o legislador fica autorizado a atribuir a terceira pessoa a responsabilidade do recolhimento de tributo incidente sobre as operações subsequentes.

O regime progressivo tem como principal característica a antecipação do recolhimento do tributo que seria recolhido por uma cadeia mercadológica, ao primeiro contribuinte da mesma. Neto e Nichele (2010, p.388) ratificam que “neste regime parte-se do pressuposto de que o fato impositivo ocorrerá no futuro e que, portanto, desde que sejam observadas as cautelas [...] é válida a cobrança antecipada do tributo”.

Segundo Neto e Nichele (2010, p. 364)

A substituição tributária progressiva se dá quando a lei tributária determina que o imposto de fato tributável futuro, que seria devido pelo substituído, deve ser pago no momento presente, quando da realização do aspecto temporal da norma de substituição pelo substituto.

3. Procedimentos Metodológicos

3.1. População e Amostra

A população do estudo é formada por 35 estabelecimentos industriais de vinhos finos da Serra Gaúcha do Estado do Rio Grande do Sul, tendo como delimitação para a região do Vale dos Vinhedos, situada entre os municípios de Bento Gonçalves, Garibaldi e Monte Belo do Sul, pois se trata da região que mais tem tido destaque na produção de vinhos finos nos últimos anos.

A escolha do referido local se explica pelo reconhecimento dos vinhos finos produzidos na região, que são apreciados nacionalmente pelos parâmetros de qualidade, obtidos pelas inovações de produtos, processos, distribuição e gestão. Tais avanços fizeram com que a região fosse reconhecida com os títulos de Indicação de Procedência e Denominação de Origem, obtidas junto ao Instituto Nacional de Propriedade Industrial – INPI. Tais títulos são inéditos e únicos na cadeia vinícola no Brasil, fato este que denota e explica a relevância da escolha da região para estudo. (SEBRAE, 2012; IBRAVIN, 2012)

Das 35 empresas, a amostra foi limitada aos vinhos finos de embalagem de 750 ml (mililitros), das espécies Cabernet Sauvignon, Merlot, Chardonnay, Moscato Branco e Riesling Itálico, por consequência de representarem a maior produção e consumo no mercado nacional em 2013, onde se pode verificar a prevalência de processamento de tais espécies sobre as demais:

- Cabernet Sauvignon: 10.651.084 (em Kg); Merlot: 10.179.782 (em Kg); Chardonnay: 6.174.156 (em Kg); Moscato Branco: 13.136.399 (em Kg); e Riesling Itálico: 3.069.854 (em Kg).

Após essa constatação, em um próximo passo do estudo foram eliminados da população os seguintes dados, para não comprometer os resultados:

- vinhos das espécies Moscato Branco e Riesling Itálico, pois, apesar de serem uvas de maior processamento as empresas da amostra não produzem, em sua maioria, vinhos com as referidas espécies. A manutenção destas para as análises de dados poderia comprometer os resultados;

- sete empresas, em virtude do não fornecimento dos dados dos preços dos produtos em análise;

- uma empresa, em virtude do não fornecimento dos dados da produção de uvas nos períodos; e

- não se obteve retorno da fiscalização estadual no que tange as informações sobre as quais o Fisco elaborou o estudo para implantação do regime no Estado do Rio Grande do Sul, portanto, tais dados não compõem os testes.

Ajustadas tais situações, a amostra para análise resultou nos seguintes saldos:

- 25 empresas compõem a amostra;

- das mesmas, restaram para análise os vinhos das espécies Cabernet Sauvignon, Chardonnay e Merlot de embalagem de 750 ml (mililitros).

3.2. Coleta e Tratamento dos Dados

Os dados foram obtidos por meio de coleta documental, organizada por tabelas com variáveis de preços separadas mensalmente, por meio de solicitações diretas aos sócios-administradores e/ou responsáveis pelas respectivas empresas da amostra, via reunião presencial pré-agendada, tendo, em alguns casos, a intermediação de entidade representativa do setor para a realização desses encontros.

Foram, também, solicitados junto a Fiscalização Estadual dados de sua pesquisa que teve o intuito de determinar os percentuais aplicáveis para o cálculo do tributo quando da implantação do regime no exercício de 2009.

Os preços praticados nos períodos analisados foram corrigidos pelo Índice Geral de Preços – Disponibilidade Interna (IGP-DI) e pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor (INPC) com o intuito de efetuar o ajuste dos valores nominais inerentes às variações da evolução dos níveis dos preços nos exercícios analisados. Tais índices foram selecionados de forma intencional, ou seja, de forma aleatória e não probabilística.

Posteriormente, os dados foram tratados sob a seguinte equação:

$$STQ = SQE + SQR \quad (1)$$

Onde, a soma total dos quadrados (STQ) é composta pela soma dos quadrados explicados pela regressão (SQE) e soma do quadrado dos resíduos (SQR) (GUJARATI, 2006). Tal análise, conforme Gujarati (2006, p. 113) “é conhecida como análise de variância (ANOVA) do ponto de vista da regressão”.

Em um segundo momento, foi efetuado o teste *t* de *student*, o que, segundo Huang e Paes (2009, p. 63), “dá maior poder estatístico e, conseqüentemente, maior confiabilidade dos resultados”.

Após efetuados os referidos testes, os dados foram tratados no *software Eviews 7*® através de regressão linear com dados em painel, estes que serão abordados em seção subsequente. Gujarati (2006, p. 514) ratifica que “os dados em painel podem enriquecer a análise empírica de forma que seria impossível se restringisse os dados em corte transversal ou em séries temporais isoladamente”.

Na próxima seção será abordada a forma de análise dos dados obtidos com os tratamentos especificados sendo, posteriormente, apresentado o modelo da regressão.

3.3. Análise dos Dados

Na análise dos dados procurou-se averiguar quais efeitos podem ser identificados nos preços dos vinhos finos inclusos no regime de substituição tributária do ICMS para a Cadeia Vinícola do Vale dos Vinhedos para o período analisado.

Adotaram-se as análises estatísticas apresentadas anteriormente, para buscar e identificar quantitativamente as variações ocorridas nos preços praticados pelo setor a partir do exercício em que se teve início o efeito do novo regime tributário em estudo.

Quanto aos objetivos específicos, foram examinados os resultados de cada técnica econométrica aplicada, com o intuito de averiguar as suposições previstas e os resultados obtidos de cada método. Os pressupostos apresentados de variação dos preços pós-aplicação do regime de substituição tributária serão trabalhados com as variáveis do período da amostra utilizando-se de técnica de regressão, conforme já mencionado. Em todas as situações acima apresentadas, os resultados obtidos serão objeto de análise e apresentação descritiva.

3.4. Modelo de Regressão e descrições das variáveis

Para testar os fatores que podem explicar os impactos nos preços dos vinhos, foi utilizada a técnica de regressão linear com dados em painel. Nesse sentido, as evidências referentes às variáveis foram coletadas e submetidas ao programa *Eviews 7*®. Diante disso, formulou-se o seguinte modelo para o estudo:

$$\text{PRECO}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{ST}_{it} + \beta_2 \text{QTDE}_{it} + \beta_3 \text{QTDEM}_t + \beta_4 \text{CAMBM}_t + \alpha_i + \varepsilon_{it} \quad (2)$$

Onde:

PRECO_{it} - Preço do Vinho medido em garrafas unitárias de 750 mililitros;

ST_{it} - Incidência da Substituição Tributária, sendo uma variável dummy definida como 0 (zero) se $t \leq 2008$ e, como 1 (um) se $t \geq 2009$;

QTDE_{it} - Quantidade, em litros, de uvas processadas;

QTDEM_t - representa a quantidade de importação de vinhos no período t onde serão testadas duas medidas. A primeira de volume, em litros, e a segunda de valor, em dólares, mantendo-se, na equação, quando se mostrar estatisticamente significativa;

CAMBM_t - taxa de câmbio utilizada para os valores de importação de vinhos, onde serão testadas duas medidas. A primeira sendo a taxa de câmbio nominal e, a segunda, utilizando-se a taxa de câmbio real pelo INPC;

α_i - variável que captura os efeitos nas observações características de cada vinícola e que são invariantes no tempo;

ε_{it} - erro aleatório que mede o impacto dos demais resíduos que afetam o preço, mas que não foram inseridos nos betas para cálculo das variáveis contidas em (3).

β_i - parâmetros a serem estimados;

i - Empresa com i de 1 a 35; t - Tempo de 2007 a 2012.

3.4.1. Variável a Explicar: Preços dos Vinhos (PRECO)

Com o intuito de atingir os objetivos fins desta pesquisa, se estabeleceu como variável a explicar ou dependente os Preços dos Vinhos (PRECO). Para tal, foi elaborada a coleta de dados com as empresas da amostra para o período em análise. Os dados estão dispostos individualmente pelos valores atribuídos a cada garrafa de vinho e, ainda, por espécie de uva.

3.4.2. Variáveis Explicativas ou Independentes

Esta seção apresenta as variáveis explicativas ou independentes que podem explicar os possíveis impactos nos preços praticados nos vinhos da amostra. O Quadro 1 apresenta as variáveis e as descrições das mesmas.

Variáveis	Descrição
ST	Indicação da Incidência do Regime da Substituição Tributária por período e por empresa;
QTDE	Quantidade, em litros, de uvas processadas por período e por empresa;
QTDEM	Quantidade de importação de vinhos nos períodos, sendo representado por duas medidas, em litros e em valores monetários em dólares (US\$);
CAMBM	Taxa de câmbio utilizado para os valores de importação de vinhos por período, sendo utilizadas duas medidas, o nominal e o real pelo INPC.

Fonte: Elaborado pelos autores

Quadro 1 – Variáveis Explicativas ou Independentes

Dando continuidade ao estudo, segue descrição de cada variável independente ou explicativa apresentadas no Quadro 1.

- Variável: ST – Substituição Tributária;

Variável de natureza qualitativa ou dicotômica que consiste na evidenciação dos períodos sujeitos ou não ao regime de substituição tributária, identificados por empresa da amostra. Diante do fato de que este estudo analisa o período de 2007 a 2012, esta variável pode assumir 2 possibilidades: Com ST (2009, 2010, 2011 e 2012) ou Sem ST (2007 e 2008).

Os dados inerentes à incidência da Substituição Tributária foram coletados na legislação tributária, tanto no Protocolo ICMS 96/2009, quando pelo Decreto 37.699, de 26 de agosto de 1997.

- Variável: QTDE – Quantidade;

Variável quantitativa que corresponde às quantidades, em litros, de uvas processadas em cada período por cada vinícola. Tais dados foram coletados diretamente com as empresas da amostra.

- Variável: QTDEM - Quantidade de vinhos importados;

Variável quantitativa que corresponde às quantidades, em litros, e os valores, em dólares, de vinhos importados nos períodos objetos de análise. Tais dados foram coletados diretamente com a União Brasileira de Vitivinicultura (Uvibra), sendo esta, entidade representativa do setor.

- Variável: CAMBM - Valor, em reais, da taxa de câmbio;

Variável quantitativa que corresponde aos valores, em reais, da respectiva taxa de câmbio média de cada ano. Utilizaram-se a taxa de câmbio nominal e a taxa de câmbio real pelo INPC. Tais dados foram coletados diretamente do site do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), sendo elaborada a média anual do respectivo índice para utilização neste estudo.

Ressalta-se ainda que, para a elaboração dos testes, optou-se por estimar em *log* as variáveis, o que possibilita uma melhor distribuição dos dados, tornando-os menos dispersos e, não prejudicando os resultados da regressão.

4. Resultados e Discussões

4.1. Análise dos Testes de Médias

Inicialmente foi elaborado um teste de variância, ANOVA, para detectar se há diferenças entre as médias dos preços praticados nos vinhos em cada período. Tal teste serve de base para que, caso constatada a variância das médias, seja elaborado um modelo estatístico de acordo com o que foi proposto na metodologia. Tal teste tem por finalidade verificar se a variável da ST é estatisticamente relevante para responder ao problema de pesquisa proposto.

O Teste Anova, conhecido como análise de variância, corresponde, conforme Gujarati (2006, p. 113), a equação (01) que “decompõe a soma total dos quadrados (STQ) em dois componentes: soma dos quadrados explicados pela regressão (SQE) e soma do quadrado dos resíduos (SQR)”.

Para dar mais robustez ao teste, também foi estimado o teste *t* de *student*, para efetuar a análise das médias dos dois grupos dos períodos em análise. Na Tabela 1, apresentam-se os testes efetuados que serão objetos de análise descritiva.

Para verificar se as diferenças entre as médias encontradas são estatisticamente significantes, aplicaram-se os testes Anova Fator Único e *t student* nos grupos de preços e períodos da análise. Nestes testes, utilizaram-se os valores nominais dos preços dos vinhos.

Vale ressaltar, que a hipótese nula H_0 , para este teste, é de igualdade entre as médias. Quando aceita-se H_0 , conclui-se que as diferenças entre as médias amostrais são devidas apenas a variações na amostra, portanto não se pode inferir resultados superiores ou inferiores independentemente dos valores das médias. Quando se rejeita H_0 , conclui-se que as diferenças entre as amostras são grandes para serem devidas apenas a aleatoriedade e, neste caso, pode-

se atribuir resultados superiores ou inferiores dependendo dos valores médios de cada grupo. Utilizou-se como critério nos testes o grau de 5% de significância.

Tabela 1 – Análise dos Preços dos Vinhos

Espécies de Vinhos	2007 e 2008				2009 a 2012			
	N	Soma	Média	Variância	N	Soma	Média	Variância
Cabernet Sauvignon	50	1250,48	25,0096	87,8518	100	2901,14	29,0114	115,5234
Chardonnay	42	967,41	19,3482	121,2089	84	2327,44	23,2744	178,43152
Merlot	48	1180,01	23,6002	112,7977	96	2771,54	27,7154	148,94445
Geral	140	3397,9	22,6526	111,6757	280	8000,12	26,6670	152,70082

Teste Anova e t de student

<i>Cabernet Sauvignon</i>	<i>Chardonnay</i>	<i>Merlot</i>	<i>Geral</i>				
F	5,0188	F	3,2218	F	4,1210	F	11,589
Prob. Anova	0,0265	Prob. Anova	0,0747	Prob. Anova	0,0441	Prob. Anova	0,0007
T	-2,3449	T	-1,9138	T	-2,1263	T	-3,5855
Prob. Student	0,0208	Prob. Student	0,0581	Prob. Student	0,03568	Prob. Student	0,0003

Fonte: Elaborado pelos autores.

Nestes termos, constatou-se que, com exceção do teste para a espécie Chardonnay, nos outros três testes elaborados nas variáveis rejeita-se H_0 e, portanto, há diferenças estatisticamente significantes entre as médias. Destaca-se que, tais diferenças ainda não podem ser relacionadas à inclusão do regime de substituição tributária do ICMS, porém apontam indícios de mudanças nos preços após o período de 2009, mas que ainda não podem ser conclusivos quanto ao regime tributário em análise. Em sequência ao estudo, na seção seguinte é elaborada a análise da autocorrelação entre as variáveis da amostra.

4.2. Análise das Variáveis e suas autocorrelações

Para a análise da autocorrelação entre as variáveis, foi utilizado o teste estatístico d de Durbin e Watson. De acordo com Gujarati (2006, p. 376) uma grande vantagem deste teste “é que se baseia nos resíduos estimados, que são calculados rotineiramente na análise de regressão”.

Tabela 2 – Resultados do Modelo Final Estimado para autocorrelação

Variável Dependente: LOG (PRECO)				
Método: Paineis de Mínimos Quadrados – Observações: 420				
<i>Variáveis</i>	<i>Coefficiente</i>	<i>Erro-padrão</i>	<i>Estatística T</i>	<i>Probabilidade</i>
ST	0,088423	0,015087	5,861021	0,0000
LOG (QTDE)	0,014721	0,007426	1,982465	0,0482
LOG (QTDEM)	0,343369	0,040862	8,403149	0,0000
CONSTANTE	-2,51618	0,655763	-3,837026	0,0001
R^2	0,923886		R^2 Ajustado	0,908093
Estatística F	58,49923		Prob. (Estatística F)	0,0000
<i>Durbin-Watson</i>	1,98091			

Fonte: Elaborado pelos autores.

Com base nos dados da Tabela 2, pode-se aceitar a hipótese de que não há autocorrelação entre as variáveis de todos os testes de diagnósticos realizados. Ou seja, o modelo final estimado não apresenta autocorrelação. O teste resultou na variável 1,980910

que, de acordo com Silva et al. (2007), o resultado próximo a variável 2 resulta em não rejeitar a H_0 , ou seja, conclui-se a ausência de autocorrelação.

Efetuada as análises de autocorrelação, na próxima seção são apresentados os testes de regressão com o intuito de responder ao problema de pesquisa e analisar as relações entre as variáveis.

4.3. Análise da Regressão Linear com Dados em Painel

Foram estimadas regressões lineares através de dados em painel, pelos métodos de efeitos aleatórios e fixos, pois oferecem parâmetros mais robustos, uma vez que tendem a reduzir a multicolinearidade dos resíduos, apresentam maiores graus de liberdade e aumentam a eficiência das estimações.

Com a aplicação do Teste de *Hausman* o modelo foi tratado com dados em painel de efeitos fixos, indicado por um p.valor de 0,0000 (Tabela 3). O referido teste é utilizado para fins de opção entre o efeito fixo e o efeito aleatório (CESAR e SILVA JUNIOR, 2008).

Foram extraídas da equação (02), as variáveis de QTDEM, inerente as variáveis de importação em dólares, e CAMBM, pois não se apresentaram significativas estatisticamente. Os preços utilizados na regressão estão deflacionados pela IGPDI, pois neste índice apresentaram-se resultados mais robustos e significativos.

Antes de efetuar a devida análise dos dados, verifica-se que não há autocorrelação por Durbin Watson, conforme já relatado, porém existe heterocedasticidade. Por este motivo os dados foram estimados utilizando a matriz consistente de *White*, obtendo-se os resultados apresentados na Tabela 3.

No entanto, mesmo com essa correção ainda persistem os problemas de heterocedasticidade. Tal fato pode ser explicado pela alteração na linha de produtos de algumas empresas da amostra no período que, em virtude da mudança do nicho de mercado, alteraram-se significativamente os preços dos produtos. Foram elaborados testes para eliminar este fator, porém, persiste o problema da heterocedasticidade.

Tabela 3 – Resultados do Modelo Final Estimado

Variável Dependente: LOG (PRECO)				
Método: Painel de Mínimos Quadrados				
Observações: 420				
<i>Variáveis</i>	<i>Coefficiente</i>	<i>Erro-padrão</i>	<i>Estatística T</i>	<i>Probabilidade</i>
ST	0,088423	0,015087	5,861021	0,0000
LOG (QTDE)	0,014721	0,007426	1,982465	0,0482
LOG (QTDEM)	0,343369	0,040862	8,403149	0,0000
CONSTANTE	-2,51618	0,655763	-3,837026	0,0001
R ²	0,923886		R ² Ajustado	0,908093
Estatística F	58,49923		Prob. (Estatística F)	0,0000
<i>Durbin-Watson</i>	1,98091			

Fonte: Elaborado pelos autores.

Orth (2012) analisou os fatores socioeconômicos da corrupção no nível municipal no Brasil. Nos seus testes de regressão, identificou a persistência dos problemas de heterocedasticidade, porém tal fator não foi limitador para concluir que os municípios que possuem maiores beneficiários da bolsa família, maior taxa de analfabetismo de pessoas entre 7 e 14 anos e PIB da agricultura municipal, possuem correlação positiva para o nível de corrupção. Kammler e Alves (2005, p. 91) ratificam na conclusão de seu estudo que “a despeito da heterocedasticidade, os resultados são válidos [...]”.

Sendo assim, mesmo com a presença da heterocedasticidade, mantém-se a análise da regressão, tendo em vista os demais resultados apresentados. A definição do modelo final estimado deu-se com base na significância das variáveis a 10%, no R^2 ajustado e na estatística (F) dos modelos estimados. Nesse sentido, com base nos dados da Tabela 3, nota-se que todas as variáveis são significativas para o modelo final estimado. Além disso, o R^2 ajustado é de 0,908093, o que significa afirmar que o nível de explicação do modelo final estimado é de 90,80%, e a estatística (F) é de 58,49923.

As variáveis ST, \log (QTDE) e \log (QTDEM), esta última inerente a medida em litros importados, indicam a existência de uma relação positiva com o preço dos vinhos (PRECO), sendo assim, pode-se concluir que a substituição tributária repercute no aumento nos preços dos produtos.

Mesmo com a presença da heterocedasticidade, as variáveis de R^2 ajustado, o teste de Durbin e Watson e os resultados nas variáveis utilizadas, são relevantes estatisticamente para responder ao problema de pesquisa proposto.

Além disso, a variação de uma unidade da variável \log (QTDE) provoca uma variação positiva de 0,014721 vezes no PRECO e a variação de uma unidade da variável \log (QTDEM) provoca uma variação positiva de 0,343369 no PRECO. Nessa linha, o estudo de Oliveira e Schmidt (2004) também aponta que o regime da substituição tributária do ICMS impacta nos preços praticados.

De uma forma geral, conclui-se que a variável ST é fator explicativo para os impactos nos preços no período em análise, logo, o regime teve efeitos nos preços praticados pela amostra no período em análise.

5. Considerações Finais

O objetivo geral deste estudo foi analisar os efeitos nos preços praticados pela Cadeia Vinícola do Vale dos Vinhedos em função da adoção do regime de substituição tributária do ICMS. Para tanto, foram coletados os dados de 25 vinícolas da região do Vale dos Vinhedos. A amostra final compõe as garrafas de vinho de 750 ml (mililitros) das espécies Cabernet Sauvignon, Chardonnay e Merlot.

Também foram analisados os aspectos do regime e sua influência na formação dos preços de venda. Constatou-se que, o mesmo é utilizado pelo governo pela simplificação da fiscalização tributária e otimização da arrecadação dos recursos públicos.

Dando sequência ao estudo, as variáveis dos preços foram corrigidas pelo Índice Geral de Preços – Disponibilidade Interna (IGP-DI) e tratadas no Teste Anova Fator Único e Teste *t* de *student*. O resultado geral apresenta que há diferenças estatisticamente significantes entre as médias, porém, tal constatação não pode ser conclusiva quanto ao regime da substituição tributária.

Como sequência aos testes, as variáveis foram tratadas no software Eviews 7®, pelo método de regressão linear com dados em painel. Foram eliminadas as variáveis que não apresentaram relevância estatística. A definição do modelo final estimado deu-se com base na significância das variáveis a 10%, no R^2 ajustado e na estatística (F) dos modelos estimados. As variáveis são significativas para o modelo final estimado, com R^2 ajustado de 0,908093, o que significa afirmar que o nível de explicação do modelo final estimado é de 90,80%, e a estatística (F) é de 58,49923.

As variáveis ST, \log (QTDE) e \log (QTDEM) indicam a existência de uma relação positiva com o preço dos vinhos (PRECO), sendo assim, pode-se responder ao problema de pesquisa apresentado e, concluir que o regime da substituição tributária do ICMS repercute no aumento nos preços dos produtos da amostra.

Tal resultado remete a concluir o efeito que o aumento nos preços pode estar ocasionando para o setor. Tal aspecto diminui o consumo do produto e, por consequência, a

demanda do mesmo. A redução do consumo faz com que as empresas diminuam a produção para não alavancar seus estoques e, em contrapartida, aumenta-se o custo agregado de produção, elevando, por consequência, os preços de venda.

Sugere-se, que o setor questione o governo estadual, no sentido de revisar a metodologia de arrecadação atual do referido tributo ou, em outra hipótese, solicitar a eliminação do regime para o setor como um todo.

Os resultados obtidos neste estudo não podem ser generalizados para todo o setor vinícola, pois, as regiões e empresas possuem peculiaridades específicas que podem interferir nos resultados como, por exemplo, se a amostra fosse da região de Bagé ou do Nordeste do Brasil.

Também não se podem generalizar os resultados deste estudo a outros ramos de atividade, pois o regime é implementado de acordo com a característica da cadeia mercadológica de cada produto, ou seja, para cada item relacionado neste regime de arrecadação, possuem regras específicas de cálculo a serem observadas.

Como sugestão para futuros estudos, recomenda-se a análise de outras regiões vinícolas para fins de comparabilidade com os resultados obtidos neste estudo ou, análise de outro setor econômico sujeito as mesmas regras deste regime de arrecadação tributária.

6. Referências Bibliográficas

AFONSO, José Roberto; JUNQUEIRA, Gabriel. Tributação, Reforma e Federalismo: uma visão atual da América Latina. In: **XX SEMINÁRIO REGIONAL DE POLÍTICA FISCAL - CEPAL**, 2008, Santiago de Chile, **Anais...** Chile: Instituto Latinoamericano y Del Caribe de Planificación Económica y Social - ILPES, p. 103-139.

AYALA, Jose Luis Perez de; BECERRIL, Miguel Perez de Ayala. **Fundamentos de Derecho Tributario**. 7. ed. Madrid: Nueva Imprenta, 2007.

BIAVA JÚNIOR, Roberto. **Impactos da Substituição Tributária no ICMS: Um estudo qualitativo sob a ótica de gestores empresariais**. 2010. 211 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria Empresarial) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2010

BIAVA JÚNIOR, Roberto; OYADOMARI, José Carlos Tiomatsu. Impactos da Substituição Tributária do ICMS na Lucratividade e nos Custos Empresariais. **Revista de Contabilidade da Universidade Federal da Bahia**, Bahia, v. 4, n. 2, p. 71-91, mai./ago. 2010.

BRASIL. **Lei Complementar nº. 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências as Sociedades por Ações. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 20 jul. 2012.

_____. **Decreto 37.699, de 26 de agosto de 1997**. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS). Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362&inpCodDispositivo=&inpDsKeywords=>>>. Acesso em: 04 fev. 2014.

_____. **Protocolo ICMS nº. 96, de 23 de julho de 2009.** Dispõe sobre a substituição tributária nas operações com bebidas quentes. Disponível em: <https://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/ICMS/2009/PT096_09.htm>. Acesso em: 12 fev. 2014.

CESAR, Jesuína Figueira; SILVA JÚNIOR, Anor. A relação entre a responsabilidade social e ambiental com o desempenho financeiro: um estudo empírico na Bovespa no Período de 1999 a 2006. In: ANPCONT, 2008, Vitória. **Anais eletrônicos...** Vitória, 2008.

CONFAZ - SECRETARIA DA FAZENDA, FINANÇAS OU TRIBUTAÇÃO. Disponível em: <<http://www1.fazenda.gov.br/confaz/boletim/>>. Acesso em: 02 fev. 2014.

CREIFELDS, Carl. **Rechtswörterbuch.** 19. Auflage. München: Verlag C.H. Beck, 2007.

FORMIGONI, Henrique; ANTUNES, Maria Tereza Pompa; PAULO, Edilson. Diferença entre Lucro Contábil e Lucro Tributável: Uma Análise sobre o Gerenciamento de Resultados Contábeis e Gerenciamento Tributário nas Companhias Abertas Brasileiras. **Revista Brazilian Business Review**, Vitória, v. 6, n. 1, p. 44-61, jan.-abr. 2009.

GUJARATI, Damodar N. **Econometria Básica.** Tradução Maria José Cyhlar. 4. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006. Tradução de: *Basic Econometrics*.

HUANG, Gisele; PAES, Angela Tavares. Posso usar o teste *t* de *student* quando preciso comparar três ou mais grupos?. **Revista Einstein**, São Paulo, v. 7, n. 2, p. 63-64, 2009.

IBRAVIN – Instituto Brasileiro do Vinho. Disponível em: <<http://www.ibravin.org.br/pt>>. Acesso em: 30 jan. 2014.

IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. **Manual de Contabilidade Societária.** 1. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

KAMMLER, Edson Luis; ALVES, Tiago Wickstrom. Análise da Capacidade de Explicação dos Investimentos das Empresas Brasileiras de Capital Aberto Através do Modelo do Acelerador. **Revista de Contabilidade e Finanças**, São Paulo, n. 39, p. 81-92, set./dez. 2005.

MACHADO, Hugo De Brito. **Curso de Direito Tributário.** 32. ed. São Paulo: PC Editorial, 2011.

MARIANO, Antônio Paulo. **Substituição Tributária no ICMS: aspectos jurídicos e práticos.** 1. ed. São Paulo: IOB, 2007.

MICHELI, Gian Antonio. **Corso di Diritto Tributario.** 6. ed. Torino: Società Editrice Subalpina, 1981.

NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal.** 4. ed. Coimbra: Almedina, 2007.

NETO, Arthur M. Ferreira (Coord.); NICHELE, Rafael (Coord.). **Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte.** 1. ed. São Paulo: IOB, 2010.

OLIVEIRA, Fabiano de; SCHMIDT, Paulo. **Impactos da Substituição Tributária no ICMS na formação do preço de venda em supermercados, dos produtos abrangidos por esse tipo de tributação.** 2004. 25 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel em Ciências Contábeis) – Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2004.

ORTH, Camila Flores. **Indicadores Socioeconômicos como determinantes do nível de corrupção nos municípios brasileiros – Uma análise a partir de regressão espacial.** 2012. 78 f. Dissertação (Mestrado em Economia) – Programa de Pós-Graduação em Economia, Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS), São Leopoldo, 2012.

PAULA, Felipe Viana de. **O impacto do regime de substituição tributária sobre o preço de produtos derivados do leite no Estado de São Paulo.** 2011. 103 f. Dissertação (Mestrado em Ciências) – Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz, Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, 2011.

PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e Substituição Tributárias.** 2012. 268 f. Tese (Doutorado em Direitos e Garantias do Contribuinte) – Universidade de Salamanca, Espanha, 2012.

PAYERAS, José Adrian Pintos. **A Carga Tributária no Brasil e sua Distribuição.** 2008. 143 f. Tese (Doutorado em Ciências) – Universidade de São Paulo, Piracicaba, 2008.

RECEITA FEDERAL. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/AutomaticoSRFsinot/2013/12/27/2013_12_27_10_30_55_602575356.html>. Acesso em: 20 fev. 2014.

SEBRAE, disponível em: <http://www.sebrae.com.br/setor/fruticultura/o-setor/mercado/indicacao-geografica/integra_bia/ident_unico/3888>. Acesso em: 25 out. 2013.

SILVA, Christian Luiz da; VELASCO, Eliana Beatriz Donoso. Reforma Fiscal: Um Modelo de Substituição de Tributos Fundamentado em Análise de Elasticidade. **Revista Paranaense de Desenvolvimento**, Curitiba, n. 98, p. 77-98, jan./jun. 2000.

SIQUEIRA, Rozane Bezerra de; NOGUEIRA, José Ricardo; SOUZA, Evaldo Santana de. A Incidência Final dos Impostos Indiretos no Brasil: Efeitos da Tributação de Insumos. **Revista Brasileira de Economia**, Rio de Janeiro, v. 55, n. 1, p. 513-544, 2001.

SILVA, Felipe Dantas Cassimiro da et al. Comportamento dos Custos: Uma Investigação Empírica Acerca dos Conceitos Econométricos sobre a Teoria Tradicional da Contabilidade de Custos. **Revista de Contabilidade e Finanças**. São Paulo, n. 43, p. 61-72, jan./abr. 2007.

TESAURO, Francesco. **Istituzioni di Diritto Tributario**. 8. ed. Torino: Utet, 2004.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Steuerrecht**. 19. Auflage. Köln: Verlag Dr.Otto Schmidt, 2008.

VALCIR, Gassen; JULIO, Pedro Sales D'Araujo; REGINA, Sandra da F. Paulino. Tributação sobre o Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. **Revista Sequencia**, v. 34, p. 213-234, jul. 2013.