

FACULDADES INTEGRADAS DE PEDRO LEOPOLDO

**POLÍTICA FISCAL DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM
MINAS GERAIS: IMPLEMENTAÇÃO E AVALIAÇÃO**

LÁZARO GOMES DA SILVA

**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO - MPA**

LÁZARO GOMES DA SILVA

**POLÍTICA FISCAL DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM
MINAS GERAIS: IMPLEMENTAÇÃO E AVALIAÇÃO**

Dissertação apresentada ao Mestrado Profissional em Administração das Faculdades Integradas de Pedro Leopoldo, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Administração.

Orientador: Prof. Dr. Domingos Giroletti.

Área de Concentração: Gestão da Inovação e da Competitividade.

Linha de pesquisa: Gestão de Políticas Públicas, das Organizações Não Governamentais e Desenvolvimento Regional.

**Pedro Leopoldo
2009**

658.154 SILVA, Lázaro Gomes

S586p Política fiscal de substituição tributária em Minas Gerais:
2009 implementação e avaliação. Pedro Leopoldo: Fipel, 2009.
137p.

Dissertação: Mestrado Profissional em Administração.

Orientador: Prof. Dr. Domingos Antônio Giroletti.

1. Sistema Tributário. 2. Gestão da Inovação. 3. Competitividade.


Ficha Catalográfica elaborada por Maria Luiza Diniz Ferreira. CRB-1590.

FOLHA DE APROVAÇÃO


Título da Dissertação: "POLÍTICA FISCAL DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM MINAS GERAIS: Implementação e Avaliação."

Nome do aluno: LÁZARO GOMES DA SILVA

Dissertação de mestrado, modalidade Profissionalizante, defendida junto ao Programa de Pós-Graduação em Administração das Faculdades Integradas de Pedro Leopoldo, aprovada pela banca examinadora constituída pelos professores:


Prof. Dr. Domingos Antônio Giroletti
(Orientador)


Prof. Dr. Luis Aureliano Gama de Andrade


Prof. Dr. José Antônio Sousa Neto

Pedro Leopoldo (MG), 18 de dezembro de 2009.

Dias inteiros de calma, noites de ardência, dedos no leme e olhos no horizonte. Um tempo em que aprendi a entender as coisas de mar, a conversar com as grandes ondas e não discutir com o mau tempo. A transformar o medo em respeito, o respeito em confiança. Descobri como é bom chegar quando se tem paciência. É para se chegar aonde quer que seja, aprendi que não é preciso dominar a força, mas a razão. É preciso antes de mais nada, querer.

Amyr Klink.

(Cem Dias Entre Céu e Mar).

Aos meus pais, Joanito Gomes da Silva e Maria Natália Souto Gomes, pelos valores que me foram transmitidos desde cedo e pela dedicação incessante à minha formação.

A minha esposa, Delma Rosa Secali, pelo apoio incondicional na realização deste sonho e compreensão pelo meu distanciamento.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por estar sempre comigo dando-me forças para superar minhas limitações e os desafios que a vida impõe.

Ao Prof. Dr. Domingos Giroletti, pela valiosa orientação, atenção e dedicação dispensadas.

Ao Prof. Dr. Luis Aureliano Gama de Andrade, pelo incentivo, profissionalismo e dedicação na coordenação local do mestrado.

Às Faculdades Integradas de Pedro Leopoldo, por me oportunizarem adquirir conhecimento e experiência ao longo deste Mestrado.

À Secretaria Estadual da Fazenda, pela oportunidade da pesquisa em um dos ambientes mais ricos e favoráveis ao desenvolvimento profissional, que muito tem contribuído para a inovação, competitividade e respeito às pessoas e ao meio acadêmico.

Aos colegas de mestrado, que em muitos momentos me mantiveram focado no meu objetivo, transmitindo-me apoio irrestrito durante esta jornada.

Aos meus colegas de trabalho, em especial ao Washington Alves da Silva, pelo exemplo de dedicação que representa para minha pessoa.

Agradeço também a todas as pessoas que contribuíram para que eu pudesse desenvolver e concluir este trabalho. E foram muitos os que, de alguma forma, direta ou indireta, deram essa contribuição. Nomeá-los a todos seria tarefa quase impossível, além de oferecer o risco de uma omissão absolutamente injusta e imperdoável.

RESUMO

SILVA, Lázaro Gomes. **Política fiscal de Substituição Tributária em Minas Gerais: implementação e avaliação**. Pedro Leopoldo. 2009. 137fls. Dissertação (Mestrado em Administração). Curso de Mestrado Profissional da Faculdades Integradas de Pedro Leopoldo, FIPEL.

O foco desta dissertação é constatar se a Substituição Tributária causa impacto na arrecadação do ICMS em Minas Gerais. No que tange à metodologia, a presente pesquisa enquadrou-se como qualitativa e quantitativa. A entrevista foi semiestruturada, aplicada em oito auditores fiscais da Secretaria Estadual da Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG) que foram selecionados por critérios de competência profissional e experiência com o problema pesquisado. Na pesquisa qualitativa, foi realizada uma consulta à legislação do ICMS de Minas Gerais para saber: quais setores foram submetidos à modalidade fiscal de Substituição Tributária e em que data esta passou a vigorar. Desta forma, o tema da dissertação ficou delimitado ao estudo dos seguintes segmentos econômicos: papelaria, produtos óticos, colchoaria, perfumaria e cosméticos, material de limpeza e ferramentas. A justificativa para a escolha dos setores foi o número de segmentos que passaram a recolher o ICMS por Substituição Tributária no mesmo dia, isto é, 1º/12/2005. Em relação à pesquisa quantitativa, uma vez identificados os setores submetidos àquela modalidade de tributação, foi feita uma pesquisa dos dados de arrecadação do ICMS. Com base na análise dos dados, concluiu-se que o comportamento das receitas tributárias dos setores que foram submetidos ao sistema de apuração e recolhimento do ICMS por Substituição Tributária sofreu alterações significativas, quando comparadas às arrecadações antes e depois da sua implantação. Percebeu-se que as arrecadações dos setores que não tiveram Substituição Tributária em 2005 não tiveram alterações significativas quando comparadas com os recolhimentos antes da data-base (1º de dezembro de 2005) com as arrecadações após esta data. Constatou-se, também, que o crescimento da receita dos setores com Substituição Tributária foi superior ao crescimento do Produto Interno Bruto mineiro e ao crescimento da receita total do ICMS de Minas Gerais em relação ao período de referência. Assim, ao se justaporem a análise descritiva e as percepções dos entrevistados, concluiu-se que a Substituição Tributária causa impacto na arrecadação do ICMS em Minas Gerais.

Palavras-chave: Impacto; Arrecadação; ICMS; Substituição Tributária.

ABSTRACT

SILVA, Lázaro Gomes. **Fiscal policy of tax substitution in Minas Gerais: implementation and assessment.** Pedro Leopoldo. 2009. 137fls. Dissertation (Master in Administration). Professional Master Course of Faculdades Integradas de Pedro Leopoldo, FIPEL.

This dissertation focuses on determining whether Tax Substitution impacts the ICMS collection in Minas Gerais. Regarding the methodology, this research is both qualitative and quantitative. The interview was partially structured and was applied to eight Fiscal Auditors of the State Treasury Secretariats of Minas Gerais (SEF/MG), selected by criteria related to professional capabilities and experience with the issue at hand. In the qualitative research, the Minas Gerais ICMS legislation was investigated in order to know which sectors were liable to the Tax Substitution modality and when such condition came to be in place. In such way, the dissertation theme was restrained to the study of the following economic segments: stationery, optical goods, mattresses, perfumes and cosmetics, cleaning products and tools. The sectors were chosen based on the number of segments that started to collect ICMS by Tax Substitution at the same day, on 12/01/2005. As to what regards the quantitative research, once the sectors participating in such taxation modality had been identified, a research on ICMS revenues was made. Based on data analysis, the conclusion drawn was that the tax receipts of the sectors that were submitted to the process of verifying and collecting ICMS were significantly altered, when the collection before and after the implementation of Tax Substitution are compared. It was noticed that the tax collection of the sectors which had not got Tax Substitution in 2005 were not considerably altered, when the sum collected before and after the reference date (1 December 2005) are compared. It was also verified that the growth of the proceeds of the sectors with Tax Substitution was superior to the growth of Minas GDP and the state's total ICMS revenue, when compared to the reference period. Thus, by joining the descriptive analysis to the perception of the interviewees, it was concluded that Tax Substitution impacts tax collection in Minas Gerais.

Key-words: Impact; Collection; ICMS; Tax Substitution.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 Curva de Laffer	21
Figura 2 Obrigação tributária.....	27
Figura 3 Contribuinte substituto.....	40
Figura 4 Representação da Substituição Tributária	41
Figura 5 Arrecadação de ICMS dos setores econômicos	60
Figura 6 Evolução histórica da arrecadação de ICMS dos setores econômicos.....	61
Figura 7 Arrecadação geral de ICMS	64
Figura 8 Evolução histórica da arrecadação	65
Figura 9 Análise do crescimento de ICMS	66
Figura 10 Análise do crescimento de ICMS dos setores.....	68
Figura 11 Impacto da arrecadação na receita total de ICMS dos setores	68
Figura 12 Arrecadação geral do ICMS dos setores econômicos pesquisados	71
Figura 13 Arrecadação geral de ICMS dos setores econômicos	80
Figura 14 Avaliação entre os CAEs dos setores econômicos pesquisados e o PIB de Minas Gerais	89
Figura 15 Arrecadação geral do ICMS dos setores econômicos	92
Figura 16 Séries históricas dos setores econômicos: de janeiro de 2004 a dezembro de 2006.	96

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 Classificação de tributos do Brasil.....	25
Quadro 2 Classificação de tributos.....	26
Quadro 3 Responsabilidade por transferência	44
Quadro 4 Identificação dos participantes na pesquisa empírica	54
Quadro 5 Treinamentos sobre Substituição Tributária realizados pelos entrevistados .	99
Quadro 6 Vantagens e desafios da utilização da Substituição Tributária	113

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 Arrecadação total de ICMS dos setores	60
Tabela 2 Comparação das médias de arrecadação do ICMS dos setores antes e depois da Substituição Tributária	61
Tabela 3 Comparação das médias de arrecadação de ICMS pelos setores entre os anos de 2004 e 2005.....	62
Tabela 4 Comparação das médias de arrecadação de ICMS dos setores entre os anos de 2004/2005 e 2006.....	62
Tabela 5 Comparação das médias de arrecadação de ICMS dos setores antes e depois da Substituição Tributária	63
Tabela 6 Arrecadação geral de ICMS dos setores	64
Tabela 7 Comparação das médias de arrecadação de ICMS dos setores	65
Tabela 8 Comparação das médias de arrecadação de ICMS dos setores	66
Tabela 9 Análise do crescimento do ICMS setores <i>versus</i> crescimento do PIB	66
Tabela 10 Análise do crescimento da arrecadação dos setores <i>versus</i> receita total ICMS	67
Tabela 11 Arrecadação de ICMS pelos setores econômicos	70
Tabela 12 Comparação das médias de arrecadação de ICMS dos setores antes e depois da Substituição Tributária	73
Tabela 13 Avaliação dos CAEs dos setores antes e depois da Substituição Tributária	76
Tabela 14 Arrecadação do ICMS dos setores econômicos	79
Tabela 15 Comparação das médias de arrecadação dos setores antes e depois de dezembro de 2005	82
Tabela 16 Avaliação dos CAEs dos setores econômicos antes e depois de dezembro de 2005	84
Tabela 17 Análise comparativa entre as arrecadações do ICMS dos setores e o crescimento do PIB de Minas.....	86
Tabela 18 Avaliação entre os CAEs dos setores econômicos pesquisados e o PIB de Minas Gerais	88
Tabela 19 Análise comparativa entre os setores e a receita total de ICMS de Minas...	91
Tabela 20 Impacto da introdução da Substituição Tributária no aumento da arrecadação do ICMS no total e no setor	101
Tabela 21 Elementos atinentes à política de fiscalização de Substituição Tributária..	111

LISTA DE ABREVIATURAS

AFRE	Auditor Fiscal da Receita Estadual
ANP	Agência Nacional de Petróleo
ANPAD	Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa de Administração
CAEs	Códigos de Atividade Econômica
CAPES	Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CF	Constituição Federal
CNAE	Classificação Nacional de Atividades Econômica
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CPMF	Contribuição Provisória Sobre Movimentação Financeira
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DETRAN-MG	Departamento de Trânsito de Minas Gerais
DINF	Diretoria de Informações Fiscais
FJP	Fundação João Pinheiro
GNREs	Guias Nacionais de Recolhimento de Tributos Estaduais
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
II	Imposto de Importação
INCRA	Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IR	Imposto de Renda
ISS	Imposto Sobre Serviços
IT	Imposto de Transmissão
ITR	Imposto Territorial Rural
ITU	Imposto Territorial Urbano
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
LGT	Lei Geral Tributária
MVA	Margem de Valor Agregado
NBM	Norma Brasileira de Mercadoria
PEC	Proposta de Emenda à Constituição
RAC	Revista de Administração Contemporânea
RE	Receita Estadual
RF	Receita Federal
RICMS	Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
RMA	Relatório Mensal de Arrecadação
RT	Responsabilidade Tributária
SAIF	Superintendência de Arrecadação e Informações Fiscais
SEF	Secretaria Estadual da Fazenda
SRF	Secretaria da Receita Federal
ST	Substituição Tributária
TI	Tecnologia da Informação
UFSC	Universidade Federal de Santa Catarina
USP	Universidade de São Paulo

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
2 SISTEMAS TRIBUTÁRIOS BRASILEIRO E MINEIRO E A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	18
2.1 Tributos	23
2.2 O ICMS na legislação	29
2.3 Sistema Tributário Mineiro	35
2.4 Substituição Tributária	38
3 METODOLOGIA DA PESQUISA	50
3.1 Detalhamento da pesquisa	50
3.2 Tipos de pesquisa	51
3.3 Abordagens de pesquisa	52
3.4 Coleta dos dados	53
3.5 Análises dos dados	55
3.6 Hipóteses a serem testadas	57
4 IMPACTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NA ARRECADAÇÃO DO ICMS EM MINAS GERAIS	59
4.1 Análise comparativa do impacto na arrecadação do ICMS por setores com e sem a substituição fiscal	60
4.2 Análise comparativa do aumento da arrecadação do ICMS nos setores com a Substituição Tributária e o crescimento do PIB de Minas	66
4.3 Análise comparativa do crescimento na arrecadação dos setores com a Substituição Tributária e a expansão da receita total de ICMS	67
4.4 Análise descritiva	69
4.4.1 Avaliação dos setores	69
4.4.1.1 Os setores e as atividades econômicas	69
4.4.1.2 Testes estatísticos dos setores	72
4.4.1.3 Avaliação dos CAEs, atividades econômicas e testes estatísticos	73
4.4.2 As arrecadações dos setores econômicos	78
4.4.2.1 Testes estatísticos dos setores	81
4.4.2.2 Avaliação dos CAEs, atividades econômicas e testes estatísticos	82
4.5 Comparação entre os setores e o PIB de Minas	85
4.6 Comparação entre os CAEs e o PIB de Minas	86
4.7 Comparação entre os setores e a receita total do ICMS de Minas	91
4.7.1 Série histórica das arrecadações dos setores	94
4.8 Análise qualitativa	96
4.8.1 Caracterização dos entrevistados	96
4.8.1.1 Perfil socioprofissional	96
4.8.1.2 Sobre a modalidade Substituição Tributária	98
4.8.2 Impacto da introdução da Substituição Tributária	98
4.8.2.1 No aumento total da arrecadação	98
4.8.2.2 No aumento da arrecadação do setor	99
4.8.2.3 O aumento da receita depois da introdução da Substituição Tributária	101
4.8.3 Elementos atinentes à política de fiscalização de Substituição Tributária	103
4.8.3.1 Melhoria na segurança	104

4.8.3.2 Eficácia do sistema.....	105
4.8.3.3 Eficiência do sistema.....	105
4.8.3.4 Aumento do controle do sistema tributário	106
4.8.3.5 Redução ou inibição da evasão fiscal	107
4.8.3.6 Racionalização do trabalho fiscal	108
4.8.3.7 Aumento da efetividade.....	108
4.9 Vantagens e desafios da implantação da Substituição Tributária	110
4.10 Aperfeiçoamento da modalidade Substituição Tributária	112
4.11 Discussão dos resultados.....	114
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	115
REFERÊNCIAS.....	121
APÊNDICE A - ROTEIRO PARA ENTEVISTAS SEMIESTRUTURADA	128
ANEXO A - ANEXO XV DO REGULAMENTO DO ICMS (RICMS/2002).....	132

1 INTRODUÇÃO

No planejamento tributário, o contribuinte tem a “liberdade” constitucional de escolher a forma jurídica que resulte na mínima carga tributária possível. Entretanto, deve-se observar que essa “liberdade” de escolha só é legal e permissível caso a operação decorrente da forma jurídica escolhida tenha sido feita antes de o fato gerador ter ocorrido; ou, ainda, na hipótese de se ter executado uma operação não prevista como fato gerador (MGTM PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, 2009).

O fato gerador é o previsto em lei, que deverá acontecer para surgir a obrigação ao sujeito passivo, de modo que este venha a efetuar o pagamento do tributo. Caso o tributo tenha surgido por força do fato gerador já ocorrido, nada há mais a se fazer, senão providenciar o respectivo pagamento. Seguir adiante com a redução de impostos previstos na legislação fiscal implicará o oposto ao planejamento tributário lícito: a evasão fiscal. A prática desse ilícito pode gerar as consequências previstas na legislação fiscal, com aplicação de multas muito altas, além de caracterizar crime contra a ordem tributária.

Porém, se o ato praticado pelo contribuinte foi lícito, não ocorreu a evasão fiscal. A redução de forma lícita está prevista na legislação, especialmente no Código Tributário Nacional (CTN) de 1966, que é a elisão fiscal. A elisão se refere à interpretação da lei de forma mais favorável ao contribuinte, portanto ela é legal. A evasão fiscal é a prática desenvolvida com a intenção de omitir pagamento de tributos, à margem da lei.

Ademais, há que se ressaltar a evolução das técnicas de fiscalização, especialmente no que se refere ao uso da informática para acompanhamento da circulação de mercadorias e das prestações de serviços. Em complementação à permanente vigilância por parte da fiscalização, a Administração Tributária tem promovido a edição de novas leis sobre tributos, com o objetivo de alavancar a eficiência e eficácia do trabalho fiscal.

O controle fiscal tem por finalidade evitar a evasão de impostos e taxas, além de buscar o cumprimento “voluntário” das obrigações tributárias do contribuinte. No que tange à legislação tributária, essa é “rigorosa” em relação ao sonegador, prevendo multas elevadas que possam inibir ações inadequadas, que têm por objetivo “burlar” o Fisco. Se o recolhimento do imposto é devido, a partir da

ocorrência do fato gerador ele passa a ser público e se é público não há alternativa, tem que ser recolhido. Tudo isso tem por fim garantir a arrecadação fiscal que o Estado tem por direito creditar, de acordo com o que está estabelecido em lei, em função da alíquota aplicável, diferenciada por grupo de mercadorias. Os produtos essenciais têm alíquotas mais baixas do que aquelas incidentes nos produtos menos essenciais ou “supérfluos”.

Segundo Santiago (2004), a Substituição Tributária (ST) é um regime de tributação que assegura arrecadação mais eficiente e possibilita racionalizar a fiscalização no cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes.

De acordo com o CTN de 1966, artigo 121, parágrafo II, ST é: “a instituição pela qual terceira pessoa, sem ser contribuinte, é, por lei, investida em sujeito passivo da obrigação principal e, assim, obrigada a satisfazer o tributo”.

Para Rodrigues (2004, p. 138), “sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”.

Em 1996, foi criada a Lei Complementar nº 87, que dispõe sobre a base de cálculo do ICMS cobrado pela sistemática de ST (BRASIL, 1996).

Com a evolução da legislação tributária define-se legalmente a base de cálculo do ICMS aplicado à ST. O ICMS, de competência estadual, é o mais alto tributo brasileiro em volume de arrecadação e os setores de maior relevância econômica, em termos de arrecadação, são: combustíveis, automóveis, pneus e bebidas; todos eles recolhem o tributo pela modalidade de tributação de ST.

O ICMS abarca todo o ciclo de produção e comercialização até o consumo final dos produtos. Os desembolsos vão ocorrendo gradativamente, em cada etapa do processo econômico, que ao final do ciclo importam onerosa carga tributária ao consumidor final.

Pela sistemática da ST, o Estado busca a segurança, a eficácia e a maximização da arrecadação tributária, aliadas à racionalização do trabalho fiscal: emprego de menor quantidade de recursos humanos e financeiros, melhor controle com a redução do universo de contribuintes a serem fiscalizados. Entretanto, isso não é suficiente frente à realidade do mercado, devido à acentuada diversidade dos produtos comercializados e o volume de mercadorias em circulação.

Reitera-se que com a evolução tecnológica das comunicações, a modernização da informática e a aplicação de novas metodologias de marketing de produtos e de serviços, daí decorrentes os lançamentos de novos produtos e

desenvolvimento de novos mercados, implicaram mudanças nos órgãos fiscalizadores e arrecadadores. A consequência natural foi que o setor público teve que promover iniciativas para que seus agentes pudessem ter acesso às novas tecnologias, para evitar defasagem de conhecimento em relação ao mercado.

A Administração Tributária de Minas Gerais sempre teve como desafio manter o controle com eficiência dos contribuintes do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Trata-se de tributo com certo grau de complexidade, além de estar sujeito a constantes alterações, em função das demandas dos ambientes interno e externo. A receita tributária deve ser compatível com a capacidade contributiva dos contribuintes e com a realidade econômica do mercado. Assim, a Administração Tributária tem por objetivo garantir ao Estado a arrecadação que lhe é devida.

Neste prisma, os investimentos em equipamentos e no treinamento de pessoal têm se imposto como um desafio para a Administração Tributária, abrindo espaço para a necessidade de modernizar as leis tributárias. A modernização das leis fiscais traz no conteúdo a ST. Trata-se de um dos institutos mais relevantes e modernos da política de fiscalização. Avaliar a ST é o objeto de investigação desta dissertação.

Em 2008, boa parte dos setores econômicos já estava sendo tributada por ST, devido à edição do Decreto nº 44.648, de 2007, que estendeu a aplicação da ST para várias outras mercadorias.

A ST foi criada para facilitar a arrecadação, instrumento legal pelo qual a obrigação da cobrança e o recolhimento do imposto são deslocados para aquele contribuinte que apresenta melhores condições para cumprimento da obrigação tributária.

Como técnica de tributação nas operações subsequentes, a ST 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. A Secretaria do Estado da Fazenda (SEF) promoverá a justiça fiscal obedecendo ao princípio da legalidade tributária (FARIA 2008; MELO, 2008), aplicando tratamento igualitário entre os contribuintes e coibindo a sonegação.

A aplicação do regime apresenta-se como “instrumento de política tributária, promovendo recuperação de receita do ICMS em vários setores da economia mineira, mediante melhoria do controle fiscal, sem, contudo, elevar a carga

tributária” (SEF, 2009a, p. 1). O presente estudo, ao proceder a uma reflexão crítica sobre a ST como política fiscal, objetiva fazer uma avaliação de seu impacto na arrecadação do ICMS de Minas Gerais.

Feitas essas considerações, pode-se estabelecer a questão geradora a ser analisada neste trabalho: “qual o impacto causado pela adoção da política fiscal de Substituição Tributária na arrecadação do ICMS de Minas?”.

Cabe destacar que o propósito deste estudo foi buscar conhecimentos sobre o assunto, tendo como objetivo geral constatar se a ST causa impacto na arrecadação do ICMS em Minas Gerias. E, como objetivo específico, analisar os principais elementos e aspectos atinentes à política de fiscalização de ST, em termos de: segurança, eficiência e eficácia, aumento do controle do sistema tributário, redução e inibição da evasão fiscal, racionalização do trabalho fiscal e efetividade.

O estudo se justifica na medida em que busca melhores definições, precisão e clareza do que já existe sobre a ST. Propõe-se a problematizar o tema para se ter melhor leitura de seus pontos positivos e negativos.

Além disso, este estudo vem suprir, em parte, a carência de trabalhos avaliativos sobre o impacto da adoção da ST como política de Estado. Do ponto de vista teórico, o projeto é importante porque, com base na pesquisa sobre o assunto, poderão ser reproduzidos os conhecimentos de maneira objetiva e didática. Do ponto de vista prático, pode-se dizer que a questão de tributos está presente no cotidiano das empresas e na vida das pessoas, especialmente em relação ao ICMS, porque todo o ônus tributário é do consumidor final e não do comerciante. O imposto é indireto e já está incluído no preço do bem ou da mercadoria adquirida.

Também no âmbito acadêmico este estudo vem preencher, em parte, a lacuna de trabalhos avaliativos sobre o impacto da “Substituição Tributária” como política de Estado. Há trabalhos correlatos sobre temas próximos, mas não sobre avaliação do seu impacto nos termos aqui propostos. Nesse sentido, espera-se que as questões então tratadas possam estimular debates e outros trabalhos de pesquisa sobre o tema¹.

¹ Entre os trabalhos correlatos, pode-se citar: “A Substituição Tributária no ICMS” (1999), de Velocino Pacheco Filho, pela Universidade Federal de Santa Catarina; e “Teoria e Prática da Substituição Tributária Progressiva no ICMS” (2007), de Ana Braga Netto Rodrigues de Melo, pela Universidade Federal de Alagoas. Há, ainda, teses, dissertações e artigos. As teses e dissertações podem ser analisadas acessando-se o *site* da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior

Além desta Introdução, a dissertação tem mais quatro capítulos. No segundo, o referencial teórico, situa-se a ST nos “Sistemas Tributários Brasileiro e Mineiro”, bem como a contextualização da ST.

O terceiro capítulo teve como propósito abordar a metodologia da pesquisa, ressaltando-se seu delineamento e abordagens, a coleta dos dados, as variáveis quantitativas e qualitativas e a formulação das hipóteses.

O quarto capítulo foi dedicado à avaliação do impacto da ST na receita do ICMS de Minas Gerais. A análise foi feita pela avaliação quantitativa dos efeitos da ST na arrecadação. Também foram abordados, por meio de uma avaliação qualitativa, os aspectos de segurança, eficácia, eficiência, aumento do controle da arrecadação, maximização da receita, racionalização do trabalho de fiscalização e efetividade.

Por fim, no quinto capítulo são apresentadas a conclusão, as limitações da pesquisa e as recomendações sobre o tema investigado, por meio das respostas encontradas para as hipóteses formuladas.

Pretende-se também avaliar as forças e eventuais limitações da ST como técnica fiscal e abordadas as principais descobertas sobre o objeto de estudo.

(CAPES). Os artigos foram publicados nos periódicos da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa de Administração (ANPAD), Revista de Administração Contemporânea (RAC), Fundação João Pinheiro (FJP), Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), Universidade de São Paulo (USP), entre outras instituições. Com base nestas indicações, pode-se ver que o tema “Substituição Tributária” vem sendo investigado sob outros recortes e menos como “Política Pública de Tributação”.

2 SISTEMAS TRIBUTÁRIOS BRASILEIRO E MINEIRO E A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Antes de analisar o impacto da ST sobre a arrecadação de imposto do Estado de Minas Gerais, que é o objeto desta pesquisa, examinam-se, neste capítulo, os sistemas tributários brasileiro e mineiro, para neles situar a ST.

O Sistema Tributário é um “conjunto de disposições relacionadas na constituição de um Estado, destinadas a regulamentar a atividade tributária deste”. Tais disposições delineiam os instrumentos da tributação: impostos, taxas e contribuição de melhoria (DOMINGUES, 2009, p. 4). De acordo com Musgrave (1976), o Sistema Tributário é formado pelos tributos instituídos em um país ou região autônoma e os princípios e normas que os regem.

O Sistema Tributário Brasileiro atual surgiu com a Emenda Constitucional 18, de 1º de dezembro de 1965. Em seu artigo 1º, determinou a sua forma de composição: impostos, taxas e contribuições de melhoria, consolidando-se num sistema uno e nacional. Foi o primeiro movimento com a finalidade de resolver os problemas da estrutura tributária até então existente na Constituição de 1946. Ele contém, ainda, outras inovações como novos conceitos doutrinários e classificação dos impostos integrados aos aspectos econômicos (BRASIL, 1966).

O sistema atual baseia-se nos artigos 145 a 156 da Constituição Federal (CF) de 1988, que se resumem nos princípios gerais que definem as espécies tributárias, determinam a unicidade do sistema e delimitam sua capacidade contributiva. São quatro os princípios da CF de 1988:

- a) Princípio de reserva legal (art. 150, I, CF e art. 9º, I, do CTN) - estabelece que União, Estados, Distrito Federal e os Municípios só podem aumentar ou exigir impostos se uma lei assim o estabelecer.
- b) Princípio da anterioridade (CF, art. 150, III) - determina que os tributos só podem ser cobrados para fatos geradores ocorridos a partir da vigência da lei, bem como no exercício financeiro seguinte à publicação da lei que os instituiu.
- c) Princípio da isonomia (CF, art. 150, II) - todos devem ter tratamento igual perante a lei.

- d) Princípio da capacidade contributiva (§ 1º do art. 145 da CF) - quando possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

O Brasil possui uma das mais altas cargas tributárias do mundo, atingindo quase 40% do PIB e elevando, dessa forma, o custo dos produtos e serviços nele produzidos. No Brasil, os governos, de maneira geral, têm adotado medidas que aumentaram a carga tributária. Os impostos transformados em receitas são os recursos necessários que os governos necessitam para o alcance dos objetivos públicos (RECEITA FEDERAL, 2009a).

Segundo Siqueira e Nogueira (2001), os impostos são o custo de funcionamento que se paga para garantir uma sociedade civilizada. Por meio da arrecadação dos impostos, os governos poderão realizar as atividades para as quais foram constituídos.

Desta forma, os tributos se constituem numa forma de transferência de recursos da sociedade para o governo, influenciando no comportamento dos agentes econômicos, isto é, nas decisões desses agentes no que diz respeito ao uso de seus recursos. Podem causar, por vezes, ineficiência na alocação dos recursos como resultado de escolhas que não representam as melhores para a sociedade (LIMA, 1999).

Ressalta-se, entretanto, que em função da elevada carga tributária e dos seus impactos nas empresas e nas pessoas físicas, surgem constantemente, no Brasil, discussões e debates sobre a carga tributária e a necessidade de se promover ampla reforma.

Outra questão que sobressai no debate se refere à evasão tributária. Pesquisas vêm sendo realizadas com a finalidade de identificar as razões que levam o contribuinte a evadir os impostos, bem como o valor da perda de arrecadação derivada da prática da sonegação fiscal (POHLMANN, 2005).

Com a finalidade de arrecadar cada vez mais, em função do aumento das despesas e da necessidade de investimentos públicos, além de provocar elevação da carga tributária, os governos têm adotado mecanismos de cruzamento de dados por meio de meios eletrônicos, dificultando qualquer tentativa de sonegação e diminuindo a inadimplência. A arrecadação tributária federal, de acordo com Branco (2009, p. 1), atingiu R\$ 685,6 bilhões em 2008. A arrecadação total de União,

estados e municípios ultrapassou R\$ 1 trilhão naquele mesmo ano e é equivalente à carga fiscal de 35,8% em comparação com 34,7% registrados em 2007, mesmo com a extinção da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF). Com o fim da CPMF, o governo perdeu cerca:

[...] de R\$ 40 bilhões anuais em suas receitas tributárias. Mas, o governo compensou em parte a perda do imposto do cheque, elevando a cobrança do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) sobre operações de crédito e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) para os bancos. O fato é que, de janeiro a junho de 2007, deixaram de entrar nos cofres federais R\$ 24,5 bilhões [...].

No Brasil, a pesquisa tributária ainda é incipiente, destacando-se, entretanto, os trabalhos desenvolvidos por Siqueira, Nogueira e Souza (2001); Cunha e Teixeira (2004); Pohlmann (2005) e Bertolucci (2005). Arthur Laffer (1974), economista norte-americano, desenvolveu uma interessante tese conhecida como “Curva de Laffer”², que analisa a relação entre o nível de arrecadação e de tributação em uma nação. De acordo com a teoria, a partir de um determinado ponto da curva (nível de tributação), a elevação das alíquotas dos tributos produz efeito inverso, isto é, a arrecadação reduz-se proporcionalmente, pelo esgotamento da capacidade contributiva.

Pela “Curva de Laffer”, os indivíduos têm um limite a partir do qual eles não estão dispostos a pagar tributos sobre suas receitas, porque uma vez atingido o ponto de ruptura a uma taxa de imposto máxima, eles preferem sonegar a contribuir mais com o governo (FIGURA 1).

Segundo Giambiagi e Alem (2008), há um nível de alíquota que maximiza a receita. A partir desse ponto, no lado direito da curva, aumentos de alíquotas são contraproducentes, pois produzem evasão ou desestímulo às atividades formais que superam o aumento da alíquota, gerando perda de receita.

² A Curva de Laffer mostra a relação existente entre as alíquotas do imposto e o total da arrecadação tributária, de modo que nem sempre o aumento da tributação gera um aumento de arrecadação, se a atividade econômica decresce. A curva é um conceito usado para ilustrar a teoria de que aumentos na taxa de tributação não necessariamente aumentam as receitas fiscais.

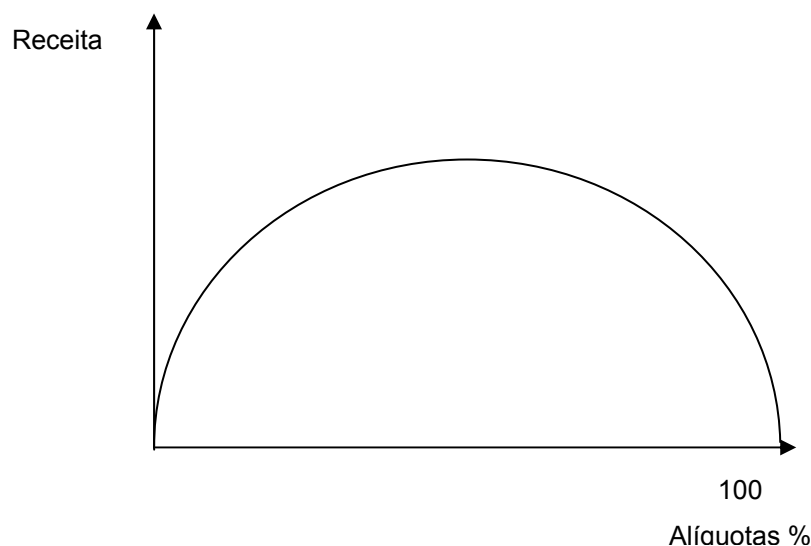


Figura 1 - Curva de Laffer.
Fonte: Giambiagi e Além (2008).

Porém, ressalta-se que no Brasil, por causa da sonegação, dificilmente o governo estaria operando no lado proibitivo da “Curva de Laffer” e a redução de alíquota provocaria aumento de receita. Para Albuquerque (1991), “os meios que existem para ‘burlar’ o Fisco criam um *racket effect* tributário (distorção fiscal), que inviabiliza caminhar no sentido contrário ao da ‘Curva de Laffer’, quando se reduzem alíquotas ou números de impostos”.

Cabe destacar que “as possíveis diminuições na arrecadação seriam compensadas com ganhos de receita tributária pelo governo em virtude do crescimento econômico” (TAMEZ; MORAES JÚNIOR, 2007, p. 84).

Estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) sobre o Sistema Tributário concluiu que, “para o contribuinte compreender a realidade tributária brasileira, seria necessário analisar 3.000 normas fiscais, estudar os 61 tributos cobrados no Brasil”. E, ainda, verificar “93 obrigações acessórias que pressionam todas as empresas brasileiras, bem como os profissionais atuantes na área tributária” (IBPT, 2009, p. 1).

Pesquisa desenvolvida pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) mostra que a carga tributária brasileira passou de 7,00% em 1920 para 38,95% em 2005. De 1920 a 1958, a carga tributária acumulou aumento de mais de 170%, passando de 7% para 19% do PIB. Nesse período, houve crescimento das

tributações domésticas, dos tributos diretos e a criação de impostos sobre o consumo e a renda (ICMS e o IR), que passaram a se constituir nas principais fontes de receita. A Reforma de 1934 concedeu competência tributária aos municípios, criando-se o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU). A partir daí, o imposto de importação tornou-se um instrumento de política comercial (IBGE, 2009).

Uma questão crítica do Sistema Tributário brasileiro diz respeito à ênfase na tributação indireta, visto que esta onera não a parcela que “sobra” de renda, e sim a parcela consumida. Segundo dados da Secretaria da Receita Federal (SRF), os impostos ligados ao consumo e à produção corresponderam a 40,08% do total da carga tributária em 2004, que, por sua vez, correspondeu a 16,81% do PIB(RECEITA FEDERAL, 2009).

Outra questão crítica na tributação sobre o consumo no Brasil diz respeito à complexidade da legislação que tem sido salientada como um fator responsável pela sobrecarga dos departamentos contábeis e fiscais de empresas que distribuem produtos em diversas unidades federativas. Estima-se que existem mais de cinco alíquotas de ICMS em cada unidade federativa e cerca de 200 alíquotas de Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI (LIMA, 1999, p.15), complexidade similar também observada no Imposto de Importação (II).

Estes números, contudo, contam apenas parte do problema. Em relação ao Imposto sobre Importação (II) e ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), embora suas tabelas de alíquotas formem diversos volumes, trata-se de impostos federais e estes incidem uniformemente em todo o território nacional. A maior complexidade operacional está no ICMS, vez que um único produto poder ter, de fato, 27 alíquotas diferentes, além de estar sujeito a diversas alíquotas interestaduais (LIMA, 1999).

É importante enfatizar que as alíquotas interestaduais servem como “ponderadores” para a repartição do valor arrecadado quando há mais de um estado envolvido no ciclo do produto.

Segundo Rezende (2001), essas alíquotas são utilizadas como elementos de política regional e, na prática, tornam menos claros os princípios de tributação na origem ou no destino.

Com a finalidade de corrigir parte dos problemas relacionados, entre as principais discussões acerca de reforma tributária estão o fim da “cumulatividade dos impostos” e o “término da tributação baseada na produção”. Em verdade, para

corrigir os dois problemas e outros mais, seria necessária a implantação de um sistema mais moderno de tributação sobre o consumo, instrumentalizado por meio da criação de um Imposto sobre Valor Agregado (IVA).

A proposta para instituição de um IVA, no sistema nacional, segundo Soldati (2009, p. 1), caracteriza-se pela união dos dois principais impostos desse tipo existentes no Brasil (IPI e ICMS), que:

Seriam substituídos por um único ICMS de competência comum da União e dos Estados. Evidencia-se por ter a mesma base de incidência do ICMS (estadual) abrangendo mercadorias e serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal.

Outras sugestões foram apresentadas à Proposta de Emenda à Constituição (PEC), bem como uma variedade de emendas para mudança no sistema. Todavia, daquelas que mereceram atenção por parte da Comissão para análise, conclui-se sempre pelo fundamento na fusão do IPI (competência União) e do ICMS (competência do estado). Desta forma, “fusão de impostos de âmbito federal e estadual em um IVA seria regulamentado por lei federal” (MAIDA, 2009, p. 2).

Outro tema que sobressai no debate refere-se à titularidade estadual do ICMS. Alguns estudiosos entendem que um dos erros conceituais foi conceder a titularidade do ICMS aos estados, gerando como consequência um federalismo competitivo, guerra fiscal interna, problemas de origem e destino, falta de harmonização na política tributária nacional e legislação complexa (SOLDATI, 2009).

2.1 Tributos

O tributo é uma obrigação, ou seja, um vínculo jurídico transitório que atribui ao sujeito ativo o direito de exigir do passivo determinado comportamento e que a este põe na contingência de praticá-lo, em benefício do sujeito ativo (ENCICLOPÉDIA BRITÂNICA, 1998).

O Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172/66) define tributo como toda:

Prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (PINTO; WINDT, 1999, art. 3).

Neste sentido, encontra-se o pensamento de Velloso (2007, p. 8), o qual define tributo como:

Toda prestação pecuniária instituída por ato normativo emanado do Estado no exercício do seu poder pecuniário, visando, imediata ou mediamente, à obtenção de recursos para os entes estatais ou paraestatais, contanto que não constitua sanção de ato ilícito.

Tributo é conceituado por Fabretti (2001) como sendo sempre um pagamento compulsório em moeda, forma normal de extinção da obrigação tributária. Ressalta-se, ainda, que tributo é gênero e as espécies são: impostos, taxas e contribuições. Os tributos podem ser vinculados ou não-vinculados. O fato gerador é um dos elementos fundamentais do tributo e, de acordo com Fabretti (2001, p. 121), representa “a concretização da hipótese de incidência tributária prevista em abstrato na lei, que gera, ou seja, faz nascer a obrigação tributária”. O autor cita como exemplos a prestação de serviços, a circulação de mercadorias e o recebimento de renda.

No Direito Tributário Brasileiro, o tributo inclui três espécies: o imposto, a taxa e as contribuições de melhoria, que têm o caráter de pagamento coercitivo, mas apresentam traços peculiares que os diferenciam. São eles:

- a) Imposto - é um tributo destinado a atender às necessidades gerais da Administração Pública, sem assegurar ao contribuinte nenhum proveito direto em contraprestação à parcela que pagou.
- b) Taxa - remunera serviços específicos prestados de maneira direta ou postos à disposição do contribuinte, mesmo que este não os utilize.
- c) Contribuições de melhoria - são tributos cobrados em consequência de obra pública que valoriza o imóvel de propriedade do contribuinte e aumenta, assim, seu patrimônio (WIKIPÉDIA, 2009).

Um tributo é criado sempre que a lei o descrever em relação a um fato hipotético. Quando o fato previsto na lei ocorre na vida real, torna-se fato imponible,

isto é, fato concreto, localizado no tempo e no espaço, e determina o surgimento da obrigação tributária (CTN, 1966).

Os tributos formam a receita da União, estados e municípios e abrangem impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios. Eles podem ser diretos ou indiretos. No primeiro caso, são os contribuintes que devem “arcar” com a contribuição, como ocorre no IR. Já os indiretos incidem sobre o preço das mercadorias e serviços (WAPEDIA, 2009, p. 1).

A classificação dos tributos no Brasil, pela Constituição brasileira, prevê regimes diversos para as diferentes espécies e subespécies tributárias. De acordo com o artigo 5º do CTN (Lei nº 5.172 de 1966), o aspecto material do tributo consiste ou em atividade do poder público ou em fato ou acontecimento alheio a qualquer atividade estatal. Assim, é possível classificar os tributos em duas categorias: os vinculados, quando o legislador relaciona a obrigação tributária ao desempenho de uma atividade estatal ou a uma consequência desse desempenho; e não-vinculados, quando a lei estabelece como aspecto material da hipótese de incidência um fato que não consiste em atividade estatal (QUADRO 1).

TRIBUTOS	DESCRIÇÃO
VINCULADOS	Os tributos cuja existência é vinculada a uma atuação do serviço público dividem-se em duas categorias: taxas e tributos especiais ou contribuições. Nas taxas, a atuação se refere diretamente ao cidadão e baseia-se no relacionamento imediato entre o poder público e o contribuinte. Nos tributos especiais ou contribuições, a atuação atinge o cidadão de modo indireto e repousa na conveniência do poder público ou numa consequência de sua atuação.
NÃO-VINCULADOS	Todo tributo não-vinculado é imposto, definido pelo Código Tributário Nacional como “tributo cuja obrigação tem por fato gerador (hipótese ou incidência) uma situação independente de qualquer atividade estatal”. A constituição adota um sistema de rígida discriminação para os impostos e estabelece que a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios só podem arrecadar impostos quando receberem tal atribuição. É feita apenas uma exceção à União, que tem o direito de criar novos impostos sempre que não tenham base de cálculo e fato gerador idêntico aos que já foram previstos para impostos devidos às demais entidades públicas.

Quadro 1 – Classificação dos tributos no Brasil.
Fonte: Adaptado do Código Tributário Nacional (1966).

O Distrito Federal e os estados, segundo Borges (1997), são divididos em municípios e podem arrecadar os impostos estaduais e municipais (QUADRO 2).

TRIBUTOS	DESCRIÇÃO
IMPOSTO DE RENDA (IR)	Aquele que incide sobre a renda ou provento de qualquer natureza, sempre que ultrapassem, em cada exercício fiscal, o limite de isenção estabelecido em lei a cada ano.
IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO (II)	É cobrado quando entram artigos estrangeiros no território nacional. É calculado e cobrado conforme a discriminação da mercadoria na tarifa das alfândegas.
IMPOSTO TERRITORIAL RURAL (ITR)	Incide o ITR sobre a propriedade, domínio útil ou posse de imóvel rural. Calculado com base no valor fundiário, é instrumento de reforma agrária. Seu produto pertence ao município, embora seja arrecadado pela União.
IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)	O fato gerador do imposto sobre produtos industrializados é a saída da mercadoria do estabelecimento industrial ou comercial ou da alfândega, em caso de mercadoria importada. Imposto federal seletivo e não-cumulativo, em cada operação abate-se o montante cobrado na anterior.
IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS)	Incide o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços sobre as operações realizadas por produtores, industriais, comerciantes e prestadores de serviços de transporte e comunicações.
IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS (IOF)	Os fatos geradores do IOF são as operações de crédito, câmbio, seguro e títulos ou valores imobiliário. Substituto do antigo imposto do selo, seu principal objetivo é a formação de reservas monetárias.
IMPOSTO TERRITORIAL URBANO (ITU)	O imposto urbano é municipal e incide sobre os terrenos não edificadas na zona urbana.
IMPOSTO PREDIAL TERRITORIAL URBANO (IPTU)	Outro tributo municipal que incide sobre construções em zona urbana. Pode ser contribuinte o proprietário, o titular do domínio útil ou o possuidor a qualquer título.
IMPOSTO DE TRANSMISSÃO (IT)	Incide o imposto de transmissão sobre a transferência de bens imóveis ou de direitos a eles relativos. É da competência dos estados e do Distrito Federal, seus limites são fixados pelo Senado e o montante é dedutível do imposto cobrado pela União sobre a renda auferida na transação.
IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS)	Incide sobre a prestação de serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência da União e dos estados. Seu contribuinte é o prestador.

Quadro 2 – Classificação de tributos.

Fonte: Adaptado de Borges (1997).

Outros pontos importantes dos tributos são o auto de infração, o crédito tributário e a obrigação tributária. O auto de infração designa o autolavrado por autoridade fiscal contra o contribuinte, em virtude de contravenção ocorrida às leis fiscais, seja pela sonegação de impostos, transgressão às regras tributárias ou por desobediência às instruções que lhe tenham sido dadas por funcionários inspetores ou fiscais da Fazenda Pública. Diante do auto de infração, cuja ação se diz

autuação, procede-se contra o comerciante ou contribuinte faltoso, para que pague o imposto a que se furtou e a multa que lhe corresponde pela transgressão às leis fiscais (CTN, 1966).

O crédito tributário é direito subjetivo de que é portador o sujeito ativo de uma obrigação tributária e que lhe permite exigir o objeto prestacional, que pode ser representado por uma importância em dinheiro. As partes na relação jurídico-tributária podem ser divididas em:

- a) Sujeito ativo - é a pessoa política constitucionalmente competente para instituir o tributo, com capacidade para cobrá-lo (art. 119, CTN). Pode ocorrer que a pessoa política competente para instituir o tributo delegue a capacidade para a sua arrecadação e administração a uma autarquia.
- b) Sujeito passivo - é a pessoa jurídica ou física que está obrigada por lei ao seu cumprimento (art. 121, CTN). O sujeito passivo pode ser direto ou indireto. O sujeito passivo direto (ou contribuinte) é aquele que tem relação real com o fato tributável. O sujeito passivo indireto (responsável) é aquele que a lei atribui o dever de recolher o tributo.

Em relação à obrigação tributária, pode ser “principal” ou “acessória” (FIG. 2). A obrigação “principal” é aquela que gera ao sujeito passivo uma prestação de natureza patrimonial, expressa em dinheiro. É uma obrigação do sujeito passivo “dar dinheiro” aos cofres públicos para financiar as obras que se destinam ao bem-estar social.

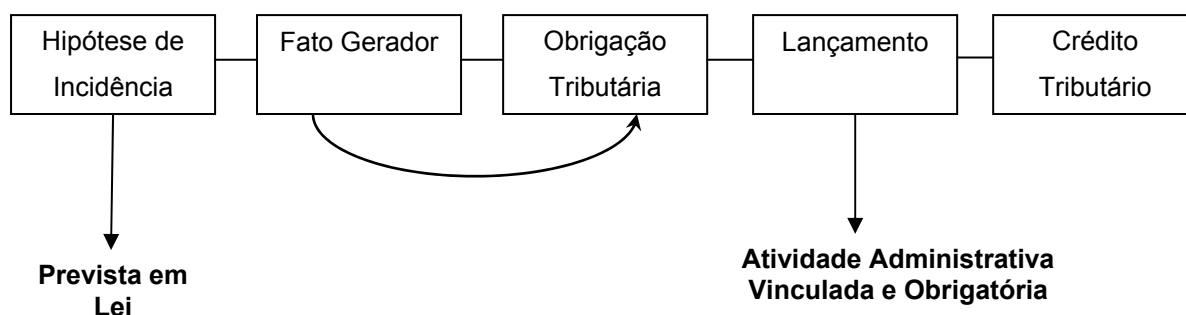


Figura 2 - Obrigação tributária.
Fonte: Adaptada do Código Tributário Nacional (1996).

No que concerne à obrigação “acessória”, é aquela que não apresenta natureza pecuniária. É uma obrigação de fazer. O não-cumprimento de uma obrigação acessória converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. Ou seja, o sujeito passivo deverá pagar uma quantia referente à multa por não-cumprimento de uma obrigação acessória.

Os sujeitos ativos da obrigação tributária são os “entes” federados detentores de competências definidas pela CF, tendo poderes para cobrar impostos, enquanto os sujeitos passivos serão sempre os contribuintes (CNT, 1966).

A obrigação tributária será sempre decorrente de um fato gerador, surgindo sempre que um fato previsto em lei vier a ocorrer. O crédito tributário torna-se líquido por meio de um lançamento (art. 142, CTN) por ofício (art. 149, CTN), por declaração (art. 147, CTN) e por homologação (art. 150, CTN).

Conforme a Figura 2, a hipótese de incidência é definida como a situação hipotética descrita em lei, que, se realizada de fato, gerará uma obrigação tributária de pagamento de um tributo. A hipótese de incidência é composta dos aspectos material, temporal, especial e quantitativo.

Quanto ao fato gerador, é também denominado fato “imponível”. É o que, se ocorrido no “mundo fenomênico”, gerará a obrigação de recolhimento de um tributo.

A obrigação tributária é decorrente da realização de um fato que estava previsto em lei. É uma relação jurídica entre o sujeito passivo e o sujeito ativo, determinado por uma norma jurídica produzida de acordo com os princípios constitucionais já explicitados.

Quanto ao lançamento tributário, trata-se do procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributária e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível (art. 142, CTN). São classificados em lançamento por declaração, ofício e homologação.

O crédito tributário é constituído após o lançamento (art. 142, CTN); somente depois de lançado é que o tributo poderá ser exigido pela autoridade fiscal. O crédito tributário poderá ser suspenso ou extinto. Ocorre a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, segundo o art. 151 do CTN, por: I - Moratória; II - O depósito do seu montante integral; III - As reclamações e os recursos, nos termos das leis

reguladoras do processo tributário administrativo; e IV - A concessão de medida liminar em mandado de segurança.

Quanto à extinção do crédito tributário, é a liberação definitiva do devedor em relação ao vínculo jurídico que o “prendia” ao credor, conforme o art. 156 do CTN.

2.2 O ICMS na legislação

A regulamentação constitucional do ICMS está prevista na Lei Complementar 87/1996 (a chamada “Lei Kandir”), alterada posteriormente pelas Leis Complementares 92/97, 99/99 e 102/2000 (BRASIL, 1996).

O ICMS é um tributo de natureza estadual, sendo definido por meio da Constituição Estadual e Lei Complementar específica nos estados, que definem a sua forma quanto ao estabelecimento de alíquotas e sua aplicação (FERREIRA, 2003). Por ser um tributo de competência dos estados e do Distrito Federal (155, inciso II, da CF de 1988), o ICMS possui peculiaridades que não são encontradas em nenhum outro ordenamento jurídico.

De acordo com Ferreira (2003), o ICMS tem sido o principal tributo de Sistema Tributário Nacional, sendo sua criação decorrente da evolução histórica do antigo Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC). Ele traz em sua legislação problemas que, a princípio, poderiam ser de difícil solução.

Na evolução histórica, encontra-se a CF de 1946, que atribui aos estados a competência para criar o IVC, que, em seu artigo 19, Inciso IV, dispunha:

Art.19 – Compete aos estados decretar impostos sobre [...];
IV – vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, isenta, porém, a primeira operação do pequeno produtor, conforme o definir a lei estadual.

Segundo Sabbag (2006, p. 341-342), o ICMS, imposto estadual, sucessor do antigo IVC:

Foi instituído pela reforma tributária da Emenda Constitucional nº 18/65 e representa cerca de 80% da arrecadação dos estados. É gravame *plurifásico* (incide sobre o valor agregado, obedecendo ao princípio da não-cumulatividade – art. 155, § 2º, I ao XII, CF. O tratamento constitucional dado à exação em tela é robustecido pela Lei Complementar nº 87/96, que substitui o Decreto-Lei nº 406/68 e o Convênio ICMS nº 66/88,

“esmiuçando-lhe” a compreensão, devendo tal norma ser observada relativamente aos preceitos que não contrariarem a Constituição Federal.

A incidência do ICMS ocorre sobre:

I – Operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II – prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III – prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV – fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios;

V – fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual;

VI – a entrada de mercadoria importada do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo permanente do estabelecimento;

VII – o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

VIII – a entrada, no território do estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao estado onde estiver localizado o adquirente (BRASIL, 1996).

O principal fato gerador para a incidência do ICMS é a circulação de mercadoria, mesmo que se inicie no exterior (BATHALZAR, 1999). Além disso, o ICMS incide sobre serviços de telecomunicações e transporte intermunicipais e interestaduais.

O simples fato de a mercadoria sair do estabelecimento de contribuinte já caracteriza o fato gerador. Não importa se a venda se efetivou ou não, mas sim se ocorreu a circulação da mercadoria; trata-se de uma situação de fato, não simplesmente de uma situação jurídica. A prestação de serviço de transporte, no âmbito intermunicipal e interestadual, também caracteriza o fato gerador, bem como a prestação de serviço de telecomunicação (WIKIPÉDIA, 2009, p. 1).

O ICMS tem como característica a conjunção de várias hipóteses de incidências dando surgimento à obrigação tributária. Alguns conseguem ver mais de

um imposto na regra de incidência do ICMS. Para Coelho (2004, p. 191) há os seguintes tributos:

- a) Antigo imposto federal sobre energia elétrica;
- b) antigo imposto sobre combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos;
- c) Antigo imposto federal sobre minerais;
- d) imposto sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal;
- e) imposto sobre prestação de serviços de comunicação;
- f) imposto sobre operações de circulação de mercadorias.

Segundo Coelho (2004), embora não seja de competência do município, o ICMS é muito importante, sendo sua transferência o mais expressivo componente das receitas em alguns municípios. Tal fato leva o administrador público a buscar os meios e ações que resultem em uma elevação na transferência desse imposto cujo valor de transferências diretas com o ICMS arrecadado no município é de 25%.

Com a promulgação da CF de 1988, o ICMS passou por algumas mudanças. O § ° do artigo 34 dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) abriu oportunidades para que estados e Distrito Federal fixassem normas para instituir o imposto se no prazo de 60 dias não fosse editada a lei complementar necessária à instituição do ICMS (FERREIRA, 2003).

Desta forma, os estados e o Distrito Federal firmaram o Convênio nº 66 de 14 de dezembro de 1988, fixando “normas para regular provisoriamente o ICMS”. Porém, somente em 1996 é que foi editada a Lei Complementar nº 87, de 13 de dezembro de 1996, que passou a reger o ICMS conforme determinava a CF (ÁVILA, 2005).

O ICMS é um imposto não-cumulativo, porque incide somente sobre o valor agregado ao final de cada etapa da produção. Tem como “corolário evitar o processo de inflação e de verticalização da economia, próprios dos impostos cumulativos anteriores à Emenda nº 18 de 1965” (MORATO; SILVA, 2000, p. 1).

O princípio da não-cumulatividade tem como finalidade “a compensação do tributo cobrado nas operações anteriores, sendo devida em cada operação apenas a diferença entre o montante do tributo relativo à operação atual e cobrado nas operações anteriores” (MORATO; SILVA, 2000, p. 2).

A técnica da não-cumulatividade tem por fim evitar a superposição de incidências sobre uma série de operações que visam a completar um único ciclo

econômico de produção. Essa superposição é evitada com base no mecanismo de crédito e débito de imposto pago e a pagar quando feito generalizadamente (NOGUEIRA, 1990).

A Carta Magna, em seu artigo 155, §2º, Inciso I, estabelece: “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 (MARIANO; WERNECK; BEZERRA, 2009).

Segundo Carrazza (1995, p. 87), a não-cumulatividade trazida pela Constituição da República consubstancia “um princípio constitucional de eficácia plena, devendo ser observado, indistintamente, pelo contribuinte, pelo legislador e pela Fazenda Pública Estadual”. No texto constitucional, vem expressamente definida nos artigo 155, §2º, I:

Art. 155 – Compete aos estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II – 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 II 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;

Torna-se importante ressaltar que a não-cumulatividade tem o objetivo de afastar o ônus tributário anterior. Cada etapa da tributação tem o seu próprio ônus. Assim, o tributo incide apenas sobre o valor agregado em cada etapa da produção ou circulação (COELHO, 2004).

No que tange às operações de produção e circulação, elas envolvem algumas etapas distintas, cada qual agregando valor à operação anterior. O preço final é, então, segundo Coelho (2004), o somatório dos montantes agregados na cadeia de produção e de circulação. Como os tributos incidem a cada operação de produção ou circulação, torna-se necessário excluir o montante pago nas operações anteriores. Salienta-se, porém, que sem este mecanismo a incidência não se daria apenas sobre o valor agregado na própria operação, mas também sobre o valor das operações anteriores.

A Lei Complementar nº 87 de 1996 (BRITO, 1997) assegura, em seu artigo 19, o direito do contribuinte à utilização como crédito do montante cobrado nas operações anteriores:

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro estado.

Cabe realçar que negar ao contribuinte o crédito do ICMS, seja qual for sua procedência ou destinação, “é antes um retrocesso, uma involução, contrariando toda a ciência tributária, consubstanciando em uma afronta à Constituição da República, ordem máxima do direito pátrio” (MORATO; SILVA, 2000, p. 3).

A CF Brasil, em seu artigo 155, § 2º, Inciso III, determina que “poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e serviços”. Este princípio, porém, permite a utilização, por parte do estado ou Distrito Federal, de alíquotas inversamente proporcionais à essencialidade das mercadorias ou serviços, ou seja, as mercadorias consideradas supérfluas poderão ter essa alíquota mais alta do que as indispensáveis ao suprimento das necessidades básicas da população (ANDRADE, 2008).

Mas o art. 155, §2º, Inciso III, da CF também indica a seletividade como um limite objetivo do ICMS, sendo possível se extrair a seguinte norma jurídica: “dada a competência tributária dos estados e do Distrito Federal para instituir o ICMS em seus respectivos territórios, deve ser observada a seletividade do imposto em razão da essencialidade das mercadorias” (COSTA, 2008, p. 57).

Segundo Peixoto (2000, p. 1), a essencialidade do “princípio da seletividade” decorre dos valores captados pelo legislador constitucional e inseridos na Constituição, como é o caso do salário mínimo, que tomou em consideração as necessidades básicas como moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência (art. 8º, IV da CF/88).

A seletividade, de acordo com Ribeiro (2009, p. 1), corresponde a uma característica de alguns impostos como IPI e ICMS, cujo encargo é distribuído conforme:

As características objetivas de cada produto ou serviço. Na expressão seletividade, o legislador demonstra claramente que se trata de uma determinação constitucional que, mediante escolha de critérios definidos,

cabará ao legislador ordinário a diferenciação entre produtos sujeitos a maior ou menor tributação. As alíquotas do ICMS deverão variar para mais ou para menos em razão da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

Ressalta-se, entretanto, que o termo essencialidade não deve ser interpretado estritamente para cobrir necessidades básicas como alimentação, vestuário, moradia, tratamento médico, entre outros, mas deve atender àquelas necessidades que sejam pressupostos de um padrão de vida mínimo (RIBEIRO, 2009).

Andrade (2008, p. 1), sobre a seletividade, refere que, ao se deparar com um bem de mais essencialidade:

A alíquota será menor e, pela lógica, se for o bem de menor essencialidade, a alíquota é maior. Tais incidências são consideradas para os tributos indiretos, isto é, aqueles em que o ônus tributário repercute no consumidor final. Com isso, as técnicas do princípio da seletividade visam a promover justiça fiscal, inibindo os efeitos negativos provocados por esses impostos, que tendem à regressividade.

Segundo Melo (2000, p. 246), a essencialidade de bens, produtos, mercadorias e serviços está relacionada “com o atendimento às necessidades básicas das pessoas”. Essa flexibilidade que a lei oferece tem por finalidade amenizar a repercussão tributária entre as diferentes classes sociais, uma vez que uma mesma alíquota do ICMS incidente sobre determinado item de consumo terá mais forte impacto naqueles consumidores de renda mais baixa. Desta forma, a aplicação do “princípio da seletividade” é um instrumento de justiça social veiculado pela norma tributária.

Ao refletir sobre seletividade, Melo (2000, p.247) afirma que a finalidade era:

Suavizar a injustiça do imposto, determinando o impacto tributário que deve ser suportado pelas classes mais protegidas e onerando os bens consumidos em padrões sociais mais altos, como, por exemplo, alimentos e remédios são essenciais, enquanto que caviar e champanhe não o são, em geral.

Baleeiro (1976, p. 87), comentando sobre o “princípio da seletividade” comenta que significa “discriminação ou sistema de alíquotas diferenciadas por espécie de mercadorias, como adequação do produto à vida do maior número de habitantes do Brasil.”

Destaca-se, ainda, que a seletividade constitui-se um princípio tributário a ser respeitado pelo legislador ordinário, não se traduzindo apenas em recomendação (art. 8º, IV da CF/88).

2.3 Sistema Tributário Mineiro

A legislação mineira relativa ao ICMS está respaldada na Constituição do Estado de Minas Gerais, que delegou ao estado a seguinte competência tributária:

Art. 9º - É reservada ao estado a competência que não lhe seja vedada pela Constituição da República.

Art. 10 – Compete ao estado:

[...] III – Firmar acordo, convênio, ajuste e instrumento congêneres;

[...] XV – Legislar privativamente nas matérias de sua competência e, concorrentemente, com a União, sobre:

a) Direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico.

§ 2º - O estado poderá legislar sobre matéria da competência privativa da União, quando permitido em lei complementar federal.

Art. 19 - A Administração Fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro das respectivas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos.

No que concerne à tributação, o artigo 144 da Constituição de Minas Gerais determina que ao Estado compete instituir imposto sobre:

Art. 144. [...]

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

Quanto ao seu artigo 146, aplicam-se ao ICMS as seguintes normas:

Art. 146. [...]

I – Será não cumulativo, compensando-se no que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestações de serviços com o montante cobrado nas anteriores por este ou outro estado;

II – A isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) Não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

III – Poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. [...]

VIII – O imposto incidirá ainda:

a) Sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no Exterior, se no estado estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço.

b) Sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária do município; [...]

XII – à exceção deste imposto, nenhum tributo estadual poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais.

No artigo 152 é vedado ao estado, sem prejuízo das garantias asseguradas ao contribuinte e do disposto no artigo 150 da Constituição da República e na legislação complementar específica:

Art. 152 [...]

I – instituir tributo que não seja uniforme em todo o território estadual ou que implique distinção ou preferência em relação ao município em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivo fiscal destinado a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diversas regiões do Estado; [...]

Em cumprimento à determinação do artigo 155, § 2º, XII, “b” da CF, foi editada a Lei Complementar nº 87 de 1996, com o objetivo de acabar com a lacuna que existia no Direito Constitucional-Tributário em relação ao ICMS, especialmente no que se refere à ST (FARIA, 2008; FILHO, 1999). Esta Lei estabelece no artigo 6º:

Art. 6. Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo 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 subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações ou prestações que destinem bens e serviços ao 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.

Para efeito de exigência do imposto por ST, no artigo 7º inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado (FARIA, 2008).

A adoção do regime de ST em operações interestaduais, especificado no artigo 9º, dependerá de acordo específico celebrado pelos estados interessados.

§ 1º - A responsabilidade a que se refere o artigo 6º poderá ser atribuída:

I – ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos de derivados, em relação às operações subsequentes: [...]

§ 2º - Nas operações interestaduais com mercadorias de que tratam os incisos I e II, do parágrafo anterior, que tenham como destinatário o consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente.

A consolidação da legislação tributária de Minas Gerais ocorreu com a Lei Complementar nº 87 de 1996 (FILHO, 1999) que foi implementada na legislação mineira pela Lei Estadual nº 6763, de 26 de dezembro de 1975, a qual legitima toda a legislação tributária de Minas Gerias, a saber:

Art. 22. Ocorre a substituição tributária quando o recolhimento do imposto devido pelo:

I – alienante ou remetente da mercadoria ou pelo prestador de serviços de transporte e comunicação ficar sob a responsabilidade do adquirente ou destinatário da mercadoria ou do destinatário ou do usuário do serviço;

II – adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subsequentes ficar sob a responsabilidade do alienante ou remetente da mercadoria [...].

§ 8º - A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se: [...]

5) a contribuinte situado em outra unidade da federação que remeter ao estado petróleo ou lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados, não destinados à comercialização ou à industrialização [...];

§ 10 – Ressalvada a hipótese prevista no § 11 deste artigo, o imposto corretamente recolhido por substituição tributária é definitivo, não ficando qualquer que seja o valor das saídas das mercadorias:

1) O contribuinte e o responsável sujeitos ao recolhimento da diferença do tributo;

2) o Estado sujeito à restituição de qualquer valor, ainda que sob a forma de aproveitamento de crédito para compensação com débito por saída de outra mercadoria.

§ 11 - É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

Pode-se dizer que o sistema tributário mineiro é formado pelos tributos instituídos no estado de Minas Gerais, os princípios e normas que regulam tais tributos. A ampliação do grau de autonomia fiscal do estado resultou de algumas alterações na tributação até então vigente: atribuiu-se competência ao estado para fixar autonomamente as alíquotas do seu principal imposto, o ICMS.

2.4 Substituição Tributária

A Substituição Tributária, de acordo com Souza (1996, p. 16-17), é um regime jurídico-tributário muito utilizado desde longa data:

É um mecanismo de origem antiga, remontando o sistema impositivo vigente na Europa no fim do século XVIII, adotado pelos “entes” tributantes como forma de ampliar a sujeição passiva tributária e cuja utilização foi sempre justificada pelos doutrinadores.

Mariano, Werneck e Bezerra (2009, p.65) definem ST como sendo o:

Regime pelo qual a responsabilidade pelo ICMS devido em relação às operações/prestações é atribuída a outro contribuinte, ou seja, a lei altera a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária, conferindo a terceiro, que não aquele que praticou o fato gerador diretamente, mas que possui vinculação indireta com aquele que deu causa ao fato.

Melo (2000) conceitua a ST como: “imputação de responsabilidade por obrigação tributária de terceiro que não praticou o fato gerador, mas que tem vinculação indireta com o real contribuinte”.

Aprovada pelo Decreto-Lei nº 398, de 17 de dezembro de 1968, a sujeição passiva por substituição é um instituto que pode ser encontrado nas legislações de diversos países, como, por exemplo, em Portugal a Lei Geral Tributária (LGT). No seu artigo 20, o decreto-lei dispõe acerca da ST:

Art. 20 [...]

- 1- A Substituição Tributária verifica-se quando, por imposição da lei, a prestação tributária for exigida a pessoa diferente do contribuinte;
- 2- A Substituição Tributária é efetivada através do mecanismo da retenção na fonte do imposto devido.

Ao dissertar sobre a história do regime de ST, verifica-se que ela se confunde com a história do ICMS devido à necessidade de viabilizar sua criação e cobrança (CARDOSO, 2009).

A CF de 1946 atribui aos estados a competência de criar o IVC, que dispõe, em seu artigo 19, Inciso V:

Art.19. Compete aos estados decretar impostos sobre [...]:

IV – vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, isenta, porém, a primeira operação do pequeno produtor, conforme o definir estadual;

A Carta Magna de 1967, no seu artigo 24, Inciso II, atribui competência aos estados e Distrito Federal para instituir o ICMS:

Art. 24 - Compete aos estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre: [...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos, na forma do art. 22, § 6º, realizadas por produtores, industriais e comerciantes [...]

§ 4º - A alíquota do imposto a que se refere o nº II será uniforme para todas as mercadorias nas operações internas e interestaduais e não excederá, naquelas que se destinem a outro estado e ao exterior, os limites fixados em resolução do Senado, nos termos do disposto em lei complementar.

§ 5º - O imposto sobre circulação de mercadorias é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro estado, e não incidirá sobre produtos industrializados e outros que a lei determinar, destinados ao exterior [...]

§ 6º - Os estados isentarão do imposto sobre circulação de mercadorias a venda a varejo, diretamente ao consumidor, dos gêneros de primeira necessidade que especificarem, não podendo estabelecer diferença em função dos que participam da operação tributada.

Com o surgimento da Emenda Constitucional nº 01, de dezembro de 17 de outubro de 1969, foi delegado à Lei Complementar instituir outras categorias de contribuintes do antigo ICMS, que assim dispõe em seu artigo 23, § 4º: “ [...] Lei complementar poderá instituir, além das mercadorias no item 2, outras categorias de contribuintes, daquele imposto”.

Foi com o CTN que se instituiu a fundamentação legal do regime de ST, por meio da sujeição passiva por responsabilidade, disciplinada pelo artigo 128. Com este fundamento atribuiu-se à terceira pessoa, que não o próprio contribuinte,

vinculada ou não ao fato gerador, a responsabilidade pelo crédito tributário, surgindo daí a Responsabilidade Tributária (RT) por substituição.

Nas disposições acerca do ICMS no CTN, já se previa a ST no § 2º, do artigo 58:

[...] §2º. A lei pode atribuir à condição responsável:

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

II – ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido por comerciante varejista, mediante acréscimo, ao preço da mercadoria a ele remetida, de percentagem não excedente de 30% que a lei estadual fixar.

Com a Lei Complementar nº 44, de 07 de dezembro de 1983, que alterou o Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, no seu artigo 6º passou a contemplar a “figura” do responsável:

Art. 6º. Ficam acrescentados ao art. 6º do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, os seguintes parágrafos:

§ 3º A lei estadual poderá atribuir a condição de responsável:

a) Ao industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, quanto ao imposto devido na operação ou operações anteriores promovidas com a mercadoria ou seus insumos;

b) ao produtor industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista;

c) ao produtor ou industrial, quanto ao imposto devido pelo comerciante atacadista e pelo comerciante varejista;

d) aos transportadores, depositários e demais encarregados da guarda ou comercialização de mercadorias.

§ 4º Caso o responsável e o contribuinte substituídos estejam estabelecidos em estados diversos, a substituição dependerá de convênio entre os estados interessados.

Pela legislação, o contribuinte substituto é o responsável que assume integralmente, por determinação legal, o compromisso de calcular, cobrar e recolher aos cofres públicos estaduais o valor do imposto relativo às operações subsequentes (FIGURA 3).

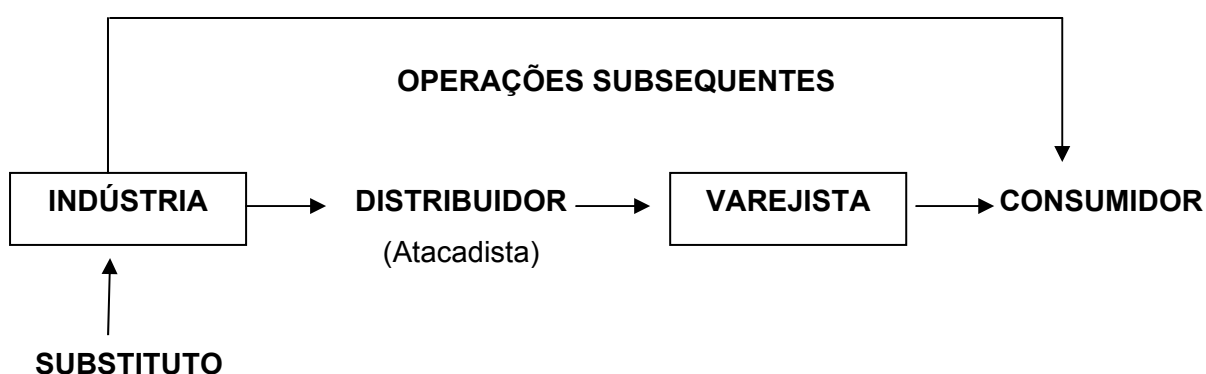


Figura 3 – Contribuinte substituto.
 Fonte: Elaborado pelo pesquisador (2009).

A relação do substituto contribuinte é, de acordo com Coelho (2004, p. 236), de sujeição passiva direta, uma vez que a obrigação de pagar o tributo decorre de dívida tributária própria e não de terceiros. Assim, o substituto contribuinte é aquele “que paga a dívida por fato gerador alheio”.

Na Figura 4 está representada a ST. Na operação própria, ocorre o fato gerador: o sujeito passivo (1) será o próprio contribuinte, a base de cálculo será o valor da operação e o crédito tributário será quitado pelo sujeito passivo que realizou o fato gerador (FERREIRA, 2009).

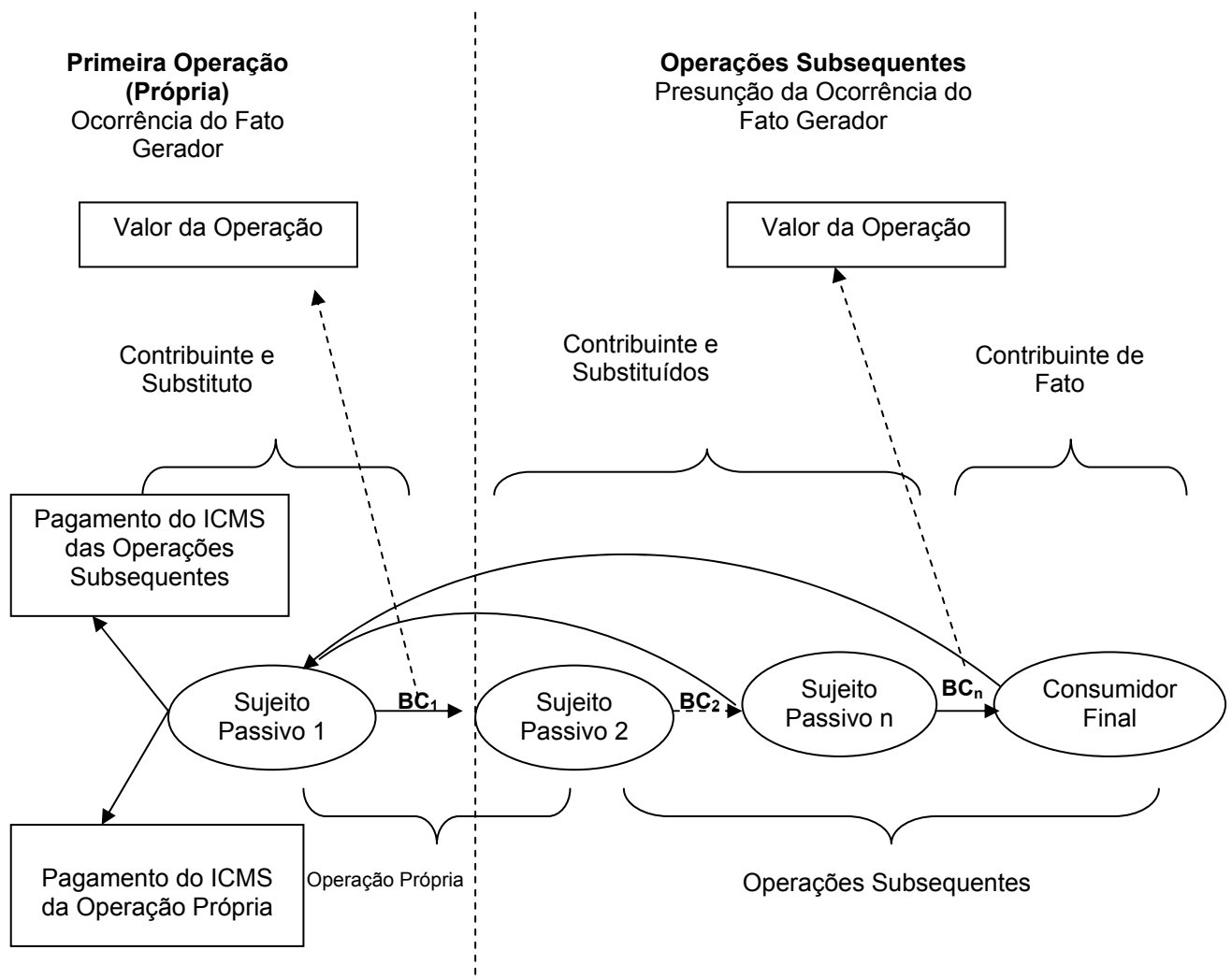


Figura 4 – Representação da Substituição Tributária.

Fonte: Adaptado de Ferreira (2009).

Nota: (BC) Base de Cálculo.

Ao mesmo tempo, surge a ST das operações subsequentes. O sujeito passivo (1) não irá realizar as operações posteriores, mas a lei atribui diretamente a ele a obrigação de pagar o tributo decorrente dessas operações.

Desta forma, os sujeitos passivos das operações seguintes têm excluída sua obrigação de quitar o tributo. Constata-se que a obrigação de pagar o crédito tributário foi diretamente atribuída ao sujeito passivo (1).

Segundo Ferreira (2009, p. 3), a obrigação do pagamento da dívida tributária não é:

Atribuída aos sujeitos passivos que realizaram os fatos geradores subsequentes. Ressalta-se que a lei previamente nomeou o sujeito passivo (1) para pagar o crédito tributário que surge das operações subsequentes. Desta forma, a obrigação não surgiu para os sujeitos passivos posteriores e só posteriormente foi transferida para o sujeito passivo (1). A obrigação surgiu para este, apesar de não ter realizado o fato gerador. Portanto, se a obrigação de pagar a dívida tributária foi previamente atribuída ao sujeito passivo (1), diz-se que a dívida é própria e não de terceiros.

Assim, na ST o sujeito passivo (1) é obrigado a pagar apenas dívidas tributárias próprias, seja a decorrente do fato gerador praticados por terceiros.

Diante do exposto, conclui-se que a ST foi criada como uma forma de melhorar a fiscalização e a arrecadação tributária para a Administração Fazendária.

Segundo Jabour (2003), há duas espécies básicas de ST: a primeira é “interna” e a segunda, “externa”. A “ST interna” não depende de interferência do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). Trata, principalmente, de operações dentro do próprio estado. Além disso, a ST interna também pode ser aplicada nas operações interestaduais, porém o responsável pelo pagamento do tributo continua sendo o comprador mineiro, e não o fornecedor. Assim, quando determinada mercadoria que estiver submetida ao regime ST interna for adquirida de fornecedor de outro estado, ocorre o fato gerador da ST quando ela passa pela fronteira e entra no território mineiro.

O artigo 14, do Anexo XV do RICMS/2002, esclarece o que é ST interna, nas operações interestaduais:

Art. 14 - O contribuinte mineiro, inclusive o varejista, destinatário de mercadoria relacionada na parte (2) deste Anexo, em operação interestadual, é responsável pela apuração e pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, a título de substituição tributária, no momento da entrada da entrada em território mineiro, quando a responsabilidade não for atribuída ao alienante ou remetente.

A “ST externa” ocorre quando a mercadoria é vendida por um contribuinte de outro estado para o comerciante mineiro. Por força de decisões ocorridas em reuniões do Confaz, legitimadas por meio de convênios ou protocolos firmados entre os estados signatários, o fornecedor (industrial ou atacadista de outro estado), aqui denominado substituto, fica responsável pela retenção e pelo pagamento do crédito tributário. Sendo assim, a diferença entre a “ST interna” e a “ST externa”, nas operações interestaduais, refere-se à responsabilidade pelo pagamento do tributo, qual seja: na ST interna, quem paga o ICMS devido por substituição é o comprador mineiro; já na ST externa, quem paga o referido tributo é o fornecedor localizado em outra unidade da federação, ele é o substituto.

A ST, em todos os seus aspectos, integra a responsabilidade, que pode ser assim classificada: por substituição e por transferência.

Aquela por “substituição” é uma responsabilidade que não se confunde com a tributação na fonte. A substituição existe quando o legislador define ou descreve um sujeito passivo em lugar de um sujeito que realmente era de direito (MATTOS; MATTOS, 2005). A Responsabilidade Tributária (RT) por substituição, regulada no ordenamento jurídico brasileiro, ocorre de duas formas: a progressiva (para frente) e a regressiva (para trás) – (BATHALZAR, 1999; MATTOS; MATTOS, 2005; MELO, 2008; SOUZA; FERNANDES, 2006). Há a “ST progressiva” quando ocorre a antecipação de pagamento do crédito tributário que só seria devido nas operações subsequentes. O fato gerador ainda não ocorreu, porém, o crédito tributário foi pago na operação anterior (MELO, 2008).

A “ST progressiva” fundamenta-se no artigo 150 §7º da CF, que estabelece que: a lei poderá atribuir ao 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.

Segundo Mattos e Mattos (2005, p. 384), esse tipo de substituição “envolve impostos sobre a produção e a circulação, ou seja, impostos plurifásicos que

incidem sobre operações dentro de uma cadeia econômica. Porém, pode, também, ser aplicado em outras espécies de tributos”. Como exemplos de ocorrências da ST progressiva, o autor cita o ICMS ou IPI. Em ambos os casos, o industrial/atacadista (fábrica de ventiladores ou montadora de automóveis) assumirá antecipadamente a responsabilidade tributária relativa ao comerciante/varejista (estabelecimento comercial ou concessionária).

Quanto à “ST regressiva”, ocorre a postergação do pagamento do tributo para uma etapa seguinte à ocorrência do fato gerador. Neste caso, o vínculo obrigacional tributário já se estabeleceu, entretanto, o pagamento do crédito tributário fica diferido para a operação posterior (MELO, 2008; SOUZA; FERNANDES, 2006).

A ST regressiva está no artigo 128 do CTN e é aplicada após a ocorrência do fato gerador. Não provoca quaisquer discussões acerca de sua constitucionalidade. Neste caso, ocorre basicamente o oposto do que se dá na ST progressiva, ou seja: o pagamento do tributo é efetuado posteriormente à ocorrência do fato gerador (FILHO, 1999; MATTOS; MATTOS, 2005; MELO, 2008; SOUZA; FERNANDES, 2006). Como exemplo de ST regressiva, Martins (2006) cita o óleo de soja, cujo respectivo ICMS fica diferido para a saída do produto industrializado.

Ressalta-se, entretanto, que na ST regressiva não ocorrem muitos problemas jurídicos. Já a ST progressiva tem gerado algumas discussões quanto aos limites jurídicos de sua aplicabilidade (BRITO, 2003).

A “RT por transferência”, segundo Mattos e Mattos (2005, p. 381), se dá após a ocorrência do fato gerador, “em razão de circunstâncias posteriores previstas em lei, provocando transferência da responsabilidade para um terceiro, podendo o contribuinte permanecer ou não no polo passivo da obrigação”. Isto é, o dever jurídico se transfere total ou parcialmente da pessoa do contribuinte para o responsável. Pode-se dizer que há uma sub-rogação.

A RT por transferência se dá por sucessão ou imputação legal, conforme é apresentado no Quadro 3.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	DESCRIÇÃO
POR SUCESSÃO	O objetivo principal deste tipo de sucessão é evitar a elisão fiscal, ou seja, evitar que, por meio de mudança na estrutura societária da empresa, haja uma situação que caracterizaria o não-pagamento de tributos por meio da utilização de formas jurídicas lícitas, isto é, admitidas em direito.
	Também chamada de responsabilidade de terceiros, divide-se em: responsabilidade solidária e responsabilidade pessoal. A responsabilidade solidária está prevista no artigo 134 do CTN, que dispõe: nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da

POR IMPUTAÇÃO LEGAL	obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis: os pais, os tutores e curadores, os administradores, o inventariante, o síndico e o comissário, os tabeliões, os sócios. A responsabilidade pessoal é conhecida como transferência por substituição ou responsabilidade substitutiva. Ela encontra embasamento legal no artigo 135 do CTN, que dispõe: são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: as pessoas referidas no artigo anterior, os mandatários, os diretores, os gerentes ou representantes de pessoa jurídica privada.
--------------------------------	---

Quadro 3 – Responsabilidade por transferência.

Fonte: Adaptado de Mattos e Mattos (2005).

Segundo Mattos e Mattos (2005), são três as hipóteses de transferência: solidariedade, sucessão e responsabilidade de terceiros.

- a) Solidariedade - existe sempre que duas ou mais pessoas estejam simultaneamente obrigadas pela mesma situação jurídica. A solidariedade tributária alcança não apenas o débito resultante da obrigação principal, como também os deveres oriundos de obrigações acessórias. Ela é sempre passiva, pois existe um só credor, que é o estado.
- b) Sucessão - surge da relação jurídica ou, na expressão legal, o direito no sentido subjetivo, logo que determinada pessoa o adquira. Essa aquisição pode ocorrer de modo originário ou derivado. Originariamente, se o direito surge pela primeira vez no agente ou sujeito, sem que tivesse titular anterior; derivadamente, se o agente ou sujeito subentra, no todo ou em parte, no direito já existente de outrem.
- c) Responsabilidade de terceiros - essa responsabilidade ocorre quando há impossibilidade de o estado exigir o cumprimento da obrigação tributária principal diretamente do contribuinte ou quando o terceiro intervenha no ato tributável, ou seja, omissis quanto a ele.

A RT “por infrações”, segundo Mattos e Mattos (2005), é objetiva, tendo em vista o que o CTN dispõe, em seu artigo 136: “Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”.

Segundo a Receita Federal (2009b, p. 1), a RT por infrações à legislação tributária:

Independem da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. A responsabilidade é pessoal do

agente quando do cometimento de infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, bem como quanto às infrações que decorrem direta e exclusivamente de dolo específico.

Essa responsabilidade alcança apenas as infrações de natureza administrativa, culminando na aplicação de sanções fiscais (multas) pelo não-cumprimento de obrigações tributárias. Cabe destacar que, em casos excepcionais, é possível o cancelamento desse tipo de multa, nas ocasiões em que reste configurada a boa-fé do contribuinte.

De acordo com Mattos e Mattos (2005, p. 383), “o infrator que confessar espontaneamente será beneficiado com a exclusão das multas administrativas, devendo, portanto, pagar o tributo devido, de maneira integral e imediata [...]”.

A RT pode gerar uma “sujeição passiva direta ou indireta”. Denomina-se “sujeição passiva direta”, segundo Costa (2001, p. 1), quando o tributo é cobrado do indivíduo que:

Beneficia-se economicamente da situação que constitui o critério material da regra-matriz de incidência tributária. Entretanto, por razões de política tributária, se a imputação do dever tributário for feita à pessoa que não tire vantagem econômica do fato tributado, estará diante de sujeição passiva indireta.

No que concerne à “sujeição passiva indireta”, conforme Coelho (2004) afirma: “é aquela em que o sujeito passivo assume a obrigação tributária de forma superveniente, tomando para si uma obrigação que não era sua”. O autor (2004, p. 715) menciona que a sujeição passiva indireta dar-se-á no caso:

[...] de transferência com alteração de obrigados. Somente nestes casos paga-se dívida alheia. Nas hipóteses de substituição, não há pagamento de dívida alheia. Ao contrário, há pagamento de dívida própria, embora decorrente de fato gerador de terceiro. A substituição só pode ser vista economicamente e, nesse plano, é visível, clareando a instância jurídica.

Especificamente na responsabilidade por ST fica evidenciada a forma direta, uma vez que neste caso a obrigação tributária surge contra terceiro, apesar deste não ter realizado o fato gerador. Neste caso, o contribuinte substituto é aquele que a lei indica para cumprir a obrigação tributária.

O regime de ST como instrumento de política tributária vem sendo também adotado pelo estado de Minas Gerais há bastante tempo. Cita-se como exemplo que

tal regime já teria sido contemplado no Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto nº 32.535, de 18 de fevereiro de 1991, artigos 31 a 58.

Em 15 de novembro de 2005, a ST foi submetida à nova regulamentação pela legislação de Minas, com a edição do Decreto Estadual nº 44.147. Por ele, segundo Alcântara (2005, p. 1), o governo mineiro “pretende aumentar sua arrecadação, concentrando em determinados membros da cadeia de tributação de ICMS a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido pelos demais membros”.

Segundo Alcântara (2005, p. 3), em Minas Gerais, a “ST é normatizada pelo RICMS e especialmente pelo Decreto nº 44.147, de 2005, que insere o Anexo XV ao RICMS, havendo leis que respaldam ambos os diplomas normativos administrativos”.

O Anexo XV do Regulamento do ICMS/MG de 2002, por força do Decreto nº 44.147, de 2005, e demais alterações, consolida a legislação relativa ao regime de ST em um único anexo (CHAGAS, 2008).

Segundo dispõe o Decreto nº 44.147 de 2005, ocorre a ST quando o recolhimento do imposto devido enquadra-se numa das seguintes modalidades:

- a) Pelo alienante ou remetente da mercadoria ou pelo prestador de serviço de transporte ou de comunicação ficar sob a responsabilidade do adquirente ou do destinatário da mercadoria ou do usuário do serviço;
- b) pelos adquirentes ou destinatários da mercadoria, pelas operações subsequentes ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;
- c) pelo adquirente ou destinatário da mercadoria ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente, nas hipóteses de entrada ou recebimento em operação interestadual de: mercadoria para uso, consumo ou ativo permanente; e petróleo, de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados ou de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto, ainda que o adquirente ou destinatário não seja inscrito como contribuinte desse estado;
- d) pelo prestador do serviço de transporte ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria ou de outro prestador de serviço;
- e) pelo depositante da mercadoria, em operações anteriores ou subsequentes, ficar sob a responsabilidade do depositário.

A ST, além das hipóteses acima previstas, poderá ser atribuída a outro contribuinte ou à categoria de contribuintes, inclusive entidade representativa de produtores rurais.

Quanto à apuração e recolhimento do ICMS/ST, ela ocorrerá, segundo Chagas (2008, p. 2):

a) Em relação às operações subsequentes - o imposto a recolher, a título de substituição tributária, será o valor resultante da diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota estabelecida para as operações internas sobre a base de cálculo definida para a substituição e o devido pela operação própria do contribuinte remetente.

b) Em relação ao diferencial de alíquota - na entrada, em operação interestadual, de mercadorias destinadas a uso, consumo ou ativo permanente do adquirente, o valor a recolher será calculado mediante aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual sobre a respectiva base de cálculo.

Em 20 de julho de 2009, o Decreto nº 45.138 alterou o Regulamento do ICMS de 2002 para recepcionar as disposições constantes dos protocolos ICMS, firmadas entre Minas Gerais e os estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul, que dispõem sobre a aplicação da ST nas operações com mercadorias que mencionam (SEF, 2009b).

Os protocolos ICMS “estabelecem para os contribuintes sediados nos estados signatários a obrigação pelo recolhimento do ICMS devido por ST, quando promoverem a remessa de mercadoria listada naqueles protocolos” (SEF, 2009b, p. 1).

Desta forma, “o contribuinte estabelecido no estado de Minas Gerais, que promover a remessa de mercadoria para destinatários estabelecidos nos estados signatários,” deverá efetuar a retenção e o recolhimento do ICMS devido a título de ST, “na condição de sujeito passivo por substituição, observando as disposições constantes dos protocolos e respectivos produtos” (SEF, 2009b, p. 1).

Scavazza (2007, p. 1) prossegue apresentando exemplos de “ganhos de receita em vários setores, entre eles o segmento de colchoaria, com ganho médio de 349%, desde sua vigência em novembro de 2005”. De acordo com esse autor, esse ganho surgiu:

[...] da política estadual de governo de aumentar o número de contribuintes sujeitos à sistemática de arrecadação de tributos em que atribui a terceira pessoa a responsabilidade de recolher o imposto devido pelo seu cliente. Nos últimos cinco anos, a ST foi instituída em 25 setores do mercado, de material de construção a produtos de perfumaria (SCAVAZZA, 2007, p. 1).

Pode-se dizer que a ST tem se tornado uma técnica muito utilizada pelos fiscos estaduais, pois diminui a concorrência desleal entre os contribuintes, na medida em que combate a sonegação e facilita o controle fiscal.

Os resultados da pesquisa bibliográfica mostraram que existe conexão satisfatória entre os sistemas tributários brasileiro e o mineiro e a modalidade de política fiscal da ST.

Os sistemas tributários brasileiro e o mineiro refletem as mudanças no ambiente econômico do Brasil, que garantem a evolução permanente do sistema tributário, porém elas sugerem à Constituição reforma do sistema tributário.

Verificou-se que a ampliação das bases e a racionalização da tributação de modo a interferir cada vez menos no funcionamento do sistema econômico são, claramente, tendências mostradas pela evolução dos sistemas tributários brasileiro e o mineiro, a despeito de retrocessos pontuais que possam ser observados.

Constatou-se, também, que no regime de ST a atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada estado. Registra-se que a “ST externa” depende de convênio ou protocolo legalizado no Confaz. Deste modo, a utilização mais intensa e mais progressiva da ST é recomendável.

Uma vez constatado que a política fiscal de ST tem respaldo no sistema tributário brasileiro e no sistema mineiro, portanto, legitimada como instrumento de fiscalização, o próximo capítulo foi dedicado à metodologia aplicada na pesquisa.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Os capítulos anteriores tiveram como objetivo fornecer as referências teóricas nas quais se baseia o desenvolvimento deste trabalho. Esta seção estabelece a metodologia da pesquisa, apresenta o tipo de pesquisa e abordagem metodológica, os sujeitos de pesquisa, a coleta de dados e as variáveis quantitativas e qualitativas analisadas.

3.1 Detalhamento da pesquisa

A metodologia de pesquisa é muito importante para a investigação de um fenômeno, uma vez que nela são estabelecidas as etapas que devem ser vencidas no desenvolvimento do trabalho. Segundo Goldemberg (1999, p.106), é desejável que uma pesquisa científica preencha os seguintes requisitos:

- a) a existência de uma pergunta que se deseja responder;
- b) a elaboração de um conjunto de passos que permitam chegar à resposta;
- c) indicação do grau de confiabilidade na resposta obtida.

Genericamente, pesquisar significa procurar respostas para as indagações que foram constituídas (GOLDEMBERG, 1999). Desta forma, esta dissertação teve como propósito buscar a resolução, a resposta ou o esclarecimento do problema a ser tratado no projeto. Decorre daí que o problema é o ponto de partida da pesquisa; ela depende da formulação do problema.

Na construção do objeto de pesquisa, com o propósito de responder à pergunta – “o que pesquisar”, tornou-se necessário definir, primeiramente, o tema da pesquisa ou o assunto a ser pesquisado.

O tema da pesquisa é “Política Fiscal de Substituição Tributária”, o qual indica a área de interesse ou o assunto a ser investigado: tributos. Essa escolha se explica pelo fato de que motivou o pesquisador deste trabalho, possui relevância acadêmica e há muitas fontes de pesquisa sobre ele. Verifica-se que há necessidade de delimitar o tema, porque a ST é muito ampla, conforme será explicitado a seguir.

Uma vez que o tema foi definido, o próximo passo foi a definição do problema, ou seja, estabelecer “o que pesquisar”.

Com o objetivo de formular o problema a ser tratado na dissertação, foram buscados mais conhecimentos sobre o assunto.

No primeiro passo, utilizou-se pesquisa qualitativa, que pode ser direcionada ao longo estudo e os dados e informações obtidos podem ser tratados de modo direto e interativo. Além disso, os dados puderam ser obtidos nas respectivas origens.

Inicialmente, foram feitas entrevistas preliminares com os auditores da SEF que trabalham ou já trabalharam com bancos de dados e estudos estatísticos, que têm relação com a ST. Também foram feitas entrevistas informais com gerentes e auditores que trabalham nos projetos de fiscalização de mercadorias sujeitas à ST.

Com base na interpretação e compreensão do que foi discutido nas entrevistas preliminares, em função da pergunta orientadora “a ST causa impacto na receita tributária?”, deu-se início à definição e formulação do problema da pesquisa. Uma vez que os conhecimentos disponíveis sobre a política de tributação denominada ST são insuficientes para saber se a ST causa ou pode causar impacto na receita, surgiu a necessidade: identificar as receitas tributárias “antes” e “depois” da instituição da ST, para então proceder à avaliação, com o intuito de verificar se as diferenças entre elas são iguais ou significativamente diferentes.

Diante disso, a pesquisa tem um problema: “constatar se a ST causa impacto na tributação”. Trata-se de um problema “real”, porque, conforme foi descrito no referencial teórico, existem algumas obras que tratam do assunto, mas não da forma como se pretende fazer neste estudo. É um problema relevante, uma vez que a questão tributária está presente em todos os ramos de atividades econômicas.

Uma vez que já foi justificada a escolha do problema, a próxima tarefa foi “como” fazer a pesquisa. Conforme foi contextualizada no referencial teórico, a ST tem respaldo na legislação federal e na legislação tributária de Minas Gerais e é um dos aspectos tributários mais relevantes e atuais em termos de modernização da legislação do ICMS.

3.2 Tipos de pesquisa

O estudo realizado, de acordo com os objetivos estabelecidos, evidenciou as pesquisas explicativa, telematizada e *ex post facto*. Segundo Andrade (2002, p. 20), a pesquisa explicativa “tem por objetivo aprofundar o conhecimento da realidade, procurando a razão, o porquê das coisas [...]; integra estudos mais aprofundados pela necessidade de explicar determinantes na ocorrência dos fenômenos”.

Apesar de “evidenciarem menos possibilidade de utilização, torna-se evidente a importância das pesquisas explicativas na análise de impactos” (BEUREN, 2004, p. 83). Assim, esta pesquisa teve como finalidade constatar se a ST causa impacto na receita tributária.

Na pesquisa telematizada foi utilizado meio eletrônico especializado de busca de informações sobre os setores e CAEs. Vários dos dados foram coletados no *site* da SEF na busca de atualização de bancos de dados.

Considera *ex post facto* na medida em que se refere a um fato já ocorrido, ou seja, na investigação do banco de dados por setores que tiveram ST e CAEs as estatísticas relativas foram dos anos de 2004, 2005 e 2006. Aplica-se quando o pesquisador “não pode controlar ou manipular variáveis, seja porque suas manifestações já ocorreram, seja porque não são controláveis” (VERGARA, 1998, p. 48).

Para efeito desta pesquisa, são denominados setores que tiveram ST a partir de 2005: os segmentos de papelaria, produtos óticos, colchoaria, perfumaria e cosméticos, material de limpeza e ferramentas; e setores que não tiveram ST em 2005: os segmentos de artefatos de uso doméstico, bicicletas, brinquedos e instrumentos musicais, que são aqueles não tributados por ST em 2005.

3.3 Abordagens de pesquisa

As abordagens da pesquisa foram de natureza qualitativa e quantitativa. Na pesquisa qualitativa, o primeiro passo foi consultar a legislação do ICMS de Minas Gerais para saber: quais setores foram submetidos à modalidade fiscal de ST e em que data esta passou a vigorar. Destaca-se que o campo de estudo, nesta fase, foi basicamente a legislação tributária de Minas, qual seja, o regulamento do ICMS e os decretos que instituíram a ST no estado.

Na pesquisa quantitativa, uma vez identificados os setores submetidos àquela modalidade de tributação, foi feita uma pesquisa dos dados de arrecadação do ICMS. Neste caso, o campo de estudos passou a ser o banco de dados da SEF.

Ocorre que os dados estatísticos disponíveis nos arquivos da SEF são apresentados por categorias econômicas - indústria, comércio varejista e comércio atacadista - e não em setores de mercado, tipo colchoaria, produtos óticos, entre outros.

No banco de dados da Secretaria há informações sobre as arrecadações dos CAEs. Diante disso, estabeleceu-se aqui a relação dos CAEs com os setores discriminados, identificando de quais CAEs cada segmento é composto, como, por exemplo: o setor de produtos óticos é composto pelos seguintes CAEs:

- a) CAE 3024008 (fabricação de material ótico);
- b) CAE 4253001 (comércio varejista de artigos óticos);
- c) CAE 4441001 (comercio atacadista de artigos óticos).

Essa associação entre os setores e CAEs tornou-se importante para a pesquisa.

3.4 Coleta dos dados

Outro aspecto importante na condução da pesquisa foi que os dados estatísticos disponíveis no banco de dados da SEF são informados por CAE até 2006. A partir de 01/01/2007, os números (códigos) que identificam as atividades foram transformados em CNAE, que é a “classificação nacional de atividades econômicas”. Pelo que foi estudado, não há uma correspondência exata de um CAE com o respectivo CNAE.

Para que seja possível o uso da análise estatística de comparação de médias, são necessários dados históricos mensais de vários períodos. O conveniente é que a série histórica contemple a partir de 12 meses para mais, tendo antes e depois da data de referência. Sendo assim, caso fossem adotados como foco da dissertação setores que foram submetidos a ST após janeiro de 2007, a comparação de médias estaria contemplando dados em formatos de CAE e de CNAE. Por esta razão, e para segurança da avaliação do impacto da ST no ICMS, foi decisivo optar para estabelecer como foco da pesquisa setores cujos dados tinham a mesma

nomenclatura. Então, o conveniente foi optar por segmentos econômicos que foram submetidos ao regime de recolhimento por ST no mínimo doze meses antes de janeiro de 2007 ou doze meses após esta data.

Dos oito setores que tiveram ST a partir de 2005, dois foram descartados pelo pesquisador do trabalho, porque somente parte de suas mercadorias foi atingida pela ST: material elétrico (item 18 da Norma Brasileira de Mercadorias - NBM) e vinhos (item 17). A inclusão destes últimos setores poderia prejudicar a pesquisa e a análise estatística; além do mais, com seis setores como foco do estudo, tem-se material necessário e suficiente para o desenvolvimento da pesquisa. Por estas razões, na dissertação foram analisados os seguintes segmentos econômicos: papelaria, produtos óticos, colchoaria, perfumaria e cosméticos, material de limpeza e ferramentas.

Além dos dados quantitativos, foram coletados dados essenciais por pesquisa qualitativa. Oito funcionários fiscais da SEF/MG foram submetidos a uma entrevista semiestruturada. A escolha se deu por critérios de competência profissional e experiência com o problema pesquisado.

O total de participantes da pesquisa compreendeu oito profissionais, como demonstrado no Quadro 4.

CARGO	SETOR	SIGLA
Auditor Fiscal da Receita Estadual	SEF	FISC1
Auditor Fiscal da Receita Estadual	SEF	FISC2
Auditora Fiscal da Receita Estadual	SEF	FISC3
Auditor Fiscal da Receita Estadual	SEF	FISC4
Auditor Fiscal da Receita Estadual	SEF	FISC5
Coordenador de Fiscalização	SEF	FISC6
Auditor Fiscal da Receita Estadual	SEF	FISC7
Auditor Fiscal da Receita Estadual	SEF	FISC8

Quadro 4 - Identificação dos participantes na pesquisa empírica.
Fonte: Dados elaborados pelo pesquisador (2009).

O objetivo principal das entrevistas foi fazer a avaliação da ST em termos de: segurança (redução de perdas, desperdícios e risco de evasão fiscal), melhoria da eficiência, da eficácia e do aumento do controle do sistema de arrecadação, maximização da receita, racionalização do trabalho e efetividade.

Com base nas entrevistas semiestruturadas também se avaliaram as forças e eventuais limitações da ST como técnica fiscal e abordadas as principais descobertas sobre o objeto de estudo, caso sejam encontradas.

No referencial teórico, foram abordados os princípios, definições e conceitos que serviram de orientação para a análise do objeto de estudos. Refazendo a base teórica do problema, esta pode ser assim simplificada: a ST traz em seu bojo a nomeação, por lei, de sujeito passivo diverso daquele que praticou o fato gerador, o qual se torna responsável pelo pagamento do tributo, no entanto, em nenhum momento foi dito que a ST causa impacto no ICMS.

3.5 Análises dos dados

Dois tipos de análises dos dados³ foram utilizados, a quantitativa e a qualitativa. Na análise quantitativa foi feita a organização dos dados e a produção de inferências explicativas ou de descrição. De acordo com a pesquisa, os setores foco são compostos pelos seguintes códigos econômicos: CAE: 1731009, 4241002, 4471300, 3024008, 4253001, 4441001, 1640003, 4142004, 2210002, 3095002, 4121201, 2221101, 2221209, 4124006, 1172000, 4150007 e 4361202. Torna-se desnecessário fazer a descrição dos CAEs neste momento, porque isso está disposto no próximo capítulo.

Uma vez que já são conhecidos os CAEs a serem estudados, a obtenção dos dados estatísticos foi possível acessando o arquivo “Evolução CAE Total Estado”, disponibilizado pela SEF; constatou-se que os dados são seguros e de qualidade. Certifica-se que esses dados secundários foram satisfatórios para fazer a análise, na busca de esclarecimento do objetivo da pesquisa.

Os dados foram agrupados por médias aritméticas “antes” e “depois” da ST, inicialmente por setor, depois em nível de CAE e, em seguida, por atividade econômica (indústria, varejo e atacado).

Destaca-se, entretanto, que o propósito deste trabalho não é somente constatar se a ST é causadora de impacto econômico na arrecadação do ICMS; o

³ Os dados estatísticos utilizados neste trabalho são nominais.

estudo foi mais abrangente e procurou-se, também, comprovar essa situação. Esse fato se explica por: se a receita tributária dos setores em análise “depois” da ST foi significativamente mais alta do que aquela ocorrida “antes” de sua instituição, constata-se que o comportamento da receita ficou alterado.

Em síntese, os comportamentos das atividades econômicas desses setores foram os seguintes:

- a) setor de papelaria (crescimento de 16% de 2005 para 2006); produtos óticos (crescimento de 67%, de 2005 para 2006);
- b) segmento de colchoaria (crescimento de 192%, de 2005 para 2006);
- c) setor de perfumaria e cosméticos (crescimento de 130%, de 2005 para 2006); material de limpeza, (crescimento de 103%, de 2005 para 2006);
- d) ferramentas (o crescimento de 2005 para 2006 foi de 24%).

Enfatiza-se, porém, que somente pela mudança do comportamento da receita não se tem segurança de que foi a ST que afetou os valores arrecadados. Para maior segurança quanto à interferência da ST no ICMS, foram feitos três estudos comparativos, tendo como referência os setores foco da pesquisa, que são aqueles que tiveram a ST instituída em 2005. As comparações foram as seguintes:

- 1) Comparação do desempenho dos setores (com ST) e o daqueles que não foram submetidos a ST, em 2005;
- 2) Comparação entre o crescimento da receita dos setores (com ST), e o aumento do PIB de Minas Gerais;
- 3) Comparação entre o total das arrecadação dos setores, (com ST) e a receita total do ICMS de Minas.

Observa-se que foram escolhidos tanto o ICMS de Minas como o PIB de Minas Gerais para as comparações e não ICMS e o PIB do Brasil ou de outros Estados, porque o propósito da Dissertação é a verificação do impacto da ST no ICMS de Minas Gerais. Além disso, mantendo a análise em relação aos valores de Minas, as comparações seriam mais objetivas e lógicas, uma vez que todos os dados estariam inseridos na realidade econômica, de mercado e cultural do Estado.

A avaliação dos dados foi feita também por meio de análise descritiva, gráfica e principalmente utilizando-se a técnica de comparação de médias. É importante ressaltar que, para a obtenção das médias “antes” e “depois” da data-base (01/12/2005), constaram do banco de dados as estatísticas relativas a 2004, 2005 e 2006. Para processamento dos dados, utilizou-se o programa estatístico Minitab, versão 15.

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 “antes” e “depois” da adoção da ST, bem como os desvios nas duas situações. O intervalo de confiança é composto de limite inferior e superior. Com isso, pode-se constatar se houve diferença entre o recolhimento do ICMS antes e depois da ST ou, no caso dos setores que não tiveram ST, leia-se antes e depois da data-base.

Quanto à análise qualitativa, esta teve conexão direta com o referencial teórico, elaborado no capítulo 2 deste trabalho. Conforme foi evidenciado pela literatura pesquisada, por meio da sistemática da ST o estado busca melhoria no sistema de arrecadação.

Após a categorização das respostas, foi emitido o relatório de análise, conforme disposto no capítulo quatro.

3.6 Hipóteses a serem testadas

A formulação de hipóteses do trabalho buscou dar definições e contornos tangíveis e deve ser, ao mesmo tempo, relevante para a área específica de investigação, relatada da seguinte maneira:

H₀ - a média de arrecadação do ICMS “antes” da instituição da ST é igual à média de arrecadação “após” a ST;

H₁ - a média de arrecadação antes da ST é diferente da arrecadação ocorrida depois de sua implantação.

Verifica-se que são hipóteses aplicáveis e servirão de direcionamento ao estudo e que, ao final do trabalho, será confirmada ou não, a primeira ou a segunda.

O próximo capítulo foi destinado às avaliações quantitativas e qualitativas da ST.

4 IMPACTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NA ARRECADAÇÃO DO ICMS EM MINAS GERAIS

Neste capítulo, são apresentados os métodos e técnicas utilizados para calcular o impacto da ST na receita de ICMS de Minas Gerais, avaliado em termos quantitativos e qualitativos, com foco nas arrecadações dos setores econômicos, citados no capítulo 3 deste trabalho.

Conforme ficou estabelecido no capítulo anterior, que abordou a metodologia da pesquisa, a avaliação dos dados foi feita por meio de análise descritiva, gráfica e principalmente utilizando-se a técnica de comparação de médias.

Nesta parte inicial da verificação do impacto da ST no ICMS de Minas, foi feita a avaliação quantitativa, tendo como referência e embasamento os resultados estatísticos obtidos com o processamento do banco de dados.

A análise dos resultados da pesquisa foi empreendida com base na compilação de dados dos referidos setores econômicos, sendo realizada a análise descritiva para esses segmentos, utilizando-se as variáveis selecionadas.

A abordagem qualitativa se efetivou pela avaliação dos principais elementos e aspectos relativos à política pública de tributação de ST, em termos de: segurança, eficiência e eficácia, aumento do controle do sistema de arrecadação, redução e inibição da evasão tributária, racionalização do trabalho fiscal e efetividade. Uma vez obtidos os dados, iniciou-se a estruturação da pesquisa.

Na primeira parte da dissertação foram feitas as avaliações, análises descritivas dos setores, bem como as comparações entre os setores, o PIB de Minas e a receita total do ICMS de Minas Gerais.

Os elementos que serviram de base para o desenvolvimento deste trabalho são: análise geral; análise dos setores pesquisados; comparação entre os setores e o PIB de Minas; comparação entre os setores e a receita total de ICMS de Minas; análise descritiva; os setores e as atividades econômicas; testes estatísticos dos setores; avaliação dos CAEs, atividades econômicas e testes estatísticos; e as arrecadações dos setores econômicos.

No entanto, os dados estatísticos trabalhados foram nominais, surgindo quando se definiram as categorias e o número de CAEs pertencentes a cada setor.

4.1 Análise comparativa do impacto na arrecadação do ICMS por setores com e sem a substituição fiscal

Inicialmente, a análise focou os setores que passaram a recolher o ICMS por ST, a partir de dezembro de 2005. A avaliação geral dos segmentos foi feita com base na arrecadação total dos setores sujeitos à tributação do ICMS em Minas Gerais, objetos de estudo. Verifica-se que houve crescimento contínuo da receita total de ICMS dos setores pesquisados nos anos de 2004, 2005 e 2006. De 2004 para 2005 o crescimento da receita total desses setores foi de apenas 15%, muito inferior ao seu crescimento de 2005 para 2006, que foi de 71% devido à introdução da ST.

Na Tabela 1 e na Figura 5 estão dispostas outras informações relevantes.

Tabela 1 – Arrecadação total de ICMS dos setores.

ANO	SOMA DE ICMS	MÉDIA DE ICMS (2)	MÍN DE ICMS (2)	MÁX DE ICMS (2)
2004	113.012.555	553.983	16.637	3.660.682
2005	130.072.793	637.612	12.781	2.734.726
2006	222.057.583	1.088.518	16.508	4.035.133
TOTAL GERAL	465.142.930	760.037	-	-

Fonte: SEF/MG (2009). Dados elaborados pelo pesquisador.

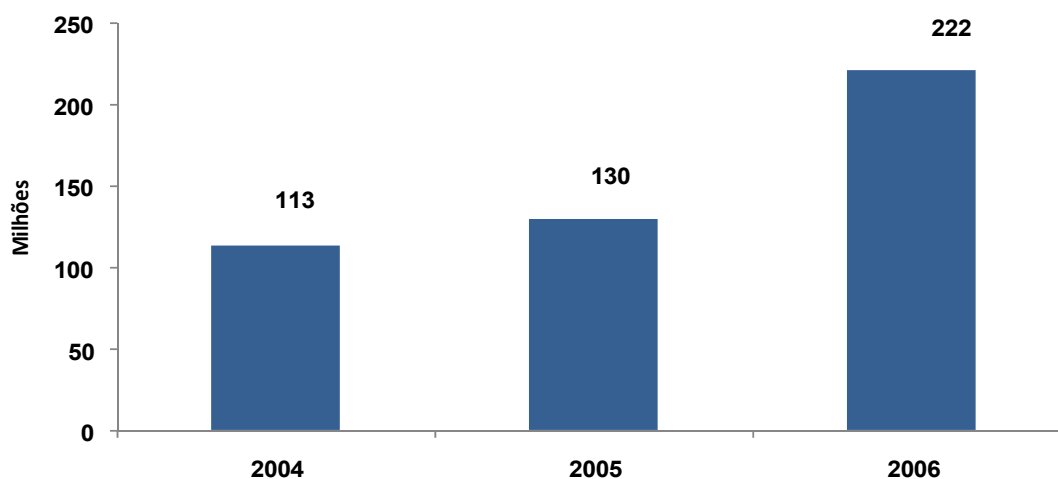


Figura 5 – Arrecadação de ICMS dos setores econômicos.
Fonte: SEF/MG (2009). Dados elaborados pelo pesquisador.

Na análise comparativa das médias do ICMS arrecadado “antes” da ST e “depois” da ST (dez/2005), verificou-se que a diferença na arrecadação total dos setores em análise aumentou significativamente, após a adoção dessa modalidade de fiscalização, o resultado obtido: “valor de “p” igual a zero. Isso significa que a receita total obtida pela soma das arrecadações dos setores em avaliação foi positivamente impactada pela ST, como é evidenciado na Tabela 2.

Tabela 2 – Comparação das médias de arrecadação do ICMS dos setores antes e depois da Substituição Tributária.

ST	MÉDIA	DESVIO-PADRÃO	DIFERENÇA	IC 95% DIFERENÇA		ESTATÍSTICA (T)	VALOR (p)
				LIMITE INFERIOR	LIMITE SUPERIOR		
ANTES	584.640	615.414	(485.716)	(628.203)	(343.229)	(6,71)	~0
DEPOIS	1.070.356	972.190	-	-	-	-	-

Fonte: SEF/MG (2009). Dados elaborados pelo pesquisador.

Outro fator a ser destacado é que em todos os meses de 2006, após a introdução da ST, a arrecadação geral dos setores econômicos foi superior àquelas ocorridas nos anos de 2004 e 2005, como se demonstra pela evolução histórica da receita de ICMS de Minas Gerais (FIGURA 6).

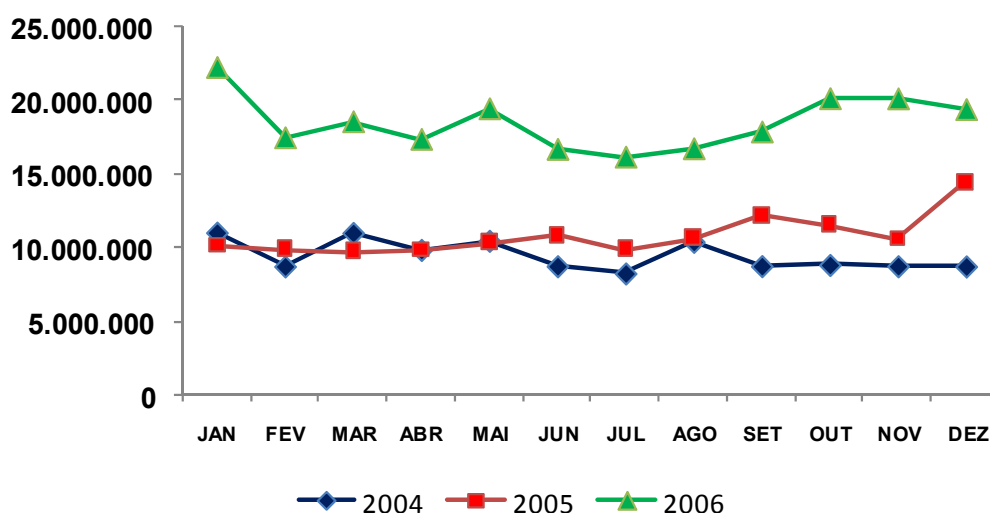


Figura 6 – Evolução histórica da arrecadação de ICMS dos setores econômicos. Fonte: SEF/MG (2009). Dados elaborados pelo pesquisador.

Na comparação das médias das receitas entre 2004 e 2005, concluiu-se, por meio do teste estatístico, que elas não são significativamente diferentes, pois o

“valor de p” foi igual a 0,179, isto é, muito diferente de zero. Para efeito da análise do impacto da ST, as médias entre 2004 e 2005, não são importantes para efeito da análise do impacto da ST. O que importa é a comparação das médias de 2005 e 2005, por que a data-base para avaliação do impacto é dezembro de 2005. Comparando-se os dados do ICMS de 2005 com os impostos recolhidos em 2006, percebe-se que houve variação significativa no imposto recolhido medido por médias mensais. A diferença constatada é bem superior entre 2004 e 2005. Essa constatação é outro fator a comprovar, de que a introdução da ST causa impacto no aumento da receita do ICMS em Minas Gerais a partir de sua adoção (TABELA 3).

Em ambos os resultados, tanto da comparação de 2006 e 2004 ou com 2005, o “valor de p” é igual a zero, no nível de significância de 5%. Do uso dessa medida estatística, conclui-se que a diferença é significativa entre as médias, indicando que o impacto na arrecadação do ICMS de Minas Gerais, causado pela ST, foi muito positivo (TABELA 4).

Tabela 3 – Comparação das médias de arrecadação de ICMS pelos setores entre os anos de 2004 e 2005.

ANO	MÉDIA	DESVIO-PADRÃO	DIFERENÇA	IC 95% DIFERENÇA		ESTATÍSTICA (T)	VALOR (p)
				LIMITE INFERIOR	LIMITE SUPERIOR		
2004	553.983	605.640	(83.629)	(205.729)	38.472	(1,35)	0,179
2005	637.612	648.215					

Fonte: SEF/MG (2009). Dados elaborados pelo pesquisador.

Tabela 4 – Comparação das médias de arrecadação de ICMS dos setores entre os anos de 2004/2005 e 2006.

ANO	MÉDIA	DESVIO-PADRÃO	DIFERENÇA	IC 95% DIFERENÇA		ESTATÍSTICA (T)	VALOR (p)
				LIMITE INFERIOR	LIMITE SUPERIOR		
2004	553.983	605.640	(83.629)	(693.339)	(375.730)	(6,62)	~0
2006	1.088.518	981.259	(534.534)	-	-	-	
2005	637.612	648.215	(83.629)	(612.845)	(288.966)	(5,48)	~0
2006	1.088.518	981.259	(450.906)	-	-	-	

Fonte: SEF/MG (2009). Dados elaborados pelo pesquisador.

Além da comparação das médias dos exercícios em relação a 2006, também quando é feita a comparação das médias “antes” e “depois” da ST, a conclusão é que a arrecadação aumentou significativamente após a adoção da nova política de tributação, como comprovado pelo “valor de p”, que foi igual a zero (TABELA 5).

Tabela 5 – Comparação das médias de arrecadação de ICMS dos setores antes e depois da Substituição Tributária.

ST	MÉDIA	DESVIO-PADRÃO	DIFERENÇA	IC 95% DIFERENÇA		ESTATÍSTICA T	VALOR (p)
				LIMITE INFERIOR	LIMITE SUPERIOR		
ANTES	584.640	615.414	-485.716	-628.203	-343.229	-6,71	~0
DEPOIS	1.070.356	972.190					

Fonte: SEF/MG (2009). Dados elaborados pelo pesquisador.

Pelos dados levantados e subsidiados pela análise descritiva, demonstra-se que a ST causou impacto positivo na arrecadação total do ICMS dos setores foco da pesquisa.

A etapa seguinte da avaliação trata da arrecadação total dos setores que não estavam sendo tributados por ST, nos anos de 2004, 2005 e 2006, períodos da pesquisa.

Os resultados da análise descritiva possibilitaram observar que a arrecadação total dos setores aumentou 32% de 2004 para 2005; no entanto, de 2005 para 2006 o crescimento foi de apenas 3,5%. O aumento de 32% no ICMS entre 2004 e 2005 é o dobro verificado nos setores foco da pesquisa (TABELAS 3 e 4). Isto reflete o maior ou menor dinamismo dos setores econômicos quanto maior a arrecadação, e vice-versa.

Em contrapartida, quando se comparam os percentuais de aumento na arrecadação do ICMS dos mesmos setores após a introdução da ST – 71% - e o crescimento da receita de 3,5% dos demais setores sem essa modalidade tributária, conclui-se que essa diferença significativa de 67,5% não se explica pelo maior ou menor dinamismo da economia, mas porque a ST é uma forma mais eficaz e eficiente de arrecadação do ICMS pelos estados que a adotam, tendo por base os analisados em Minas Gerais.

Tabela 6 – Arrecadação geral de ICMS dos setores.

ANO	SOMA DE ICMS	MÉDIA DE ICMS (2)	MÍNIMO DE ICMS (2)	MÁX DE ICMS (2)
2004	21.831.677	139.947	-	912.621
2005	28.628.700	183.517	231	1.269.789
2006	30.354.065	194.577	3.758	1.568.436
TOTAL GERAL	80.814.442	172.680	-	1.568.436

Fonte: SEF/MG (2009). Dados elaborados pelo pesquisador.

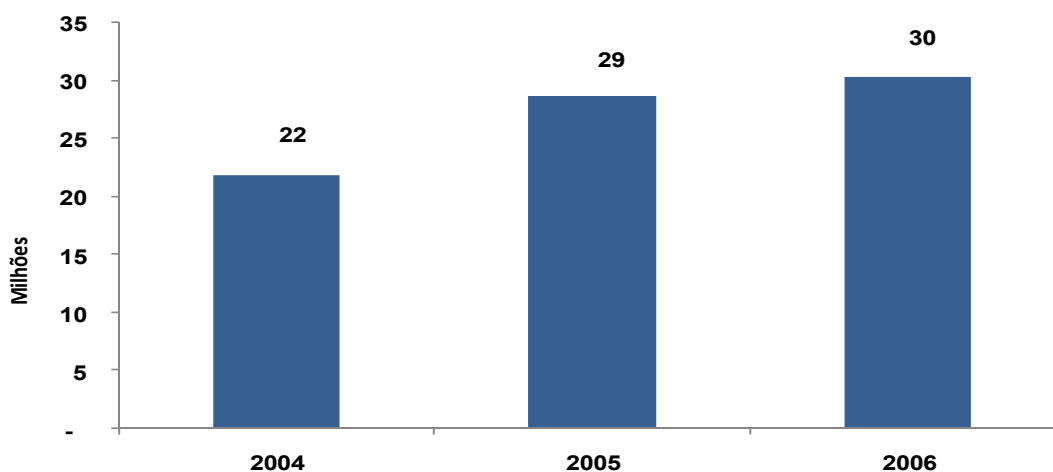


Figura 7 – Arrecadação geral de ICMS.

Fonte: SEF/MG (2009). Dados elaborados pelo pesquisador.

Por meio da Figura 8 observa-se que, apesar de 2006, dentro do período avaliado, ser o ano de maior arrecadação do ICMS em todos os setores analisados, as arrecadações mensais desse exercício são muito parecidas com a evolução mensal em 2005. Estes dados mostram que a introdução da ST causa impacto positivo no total da arrecadação do ICMS em Minas Gerais, como foi demonstrado pelos dados apresentados nas Tabelas 1 e 6 e Figuras 5 e 7.

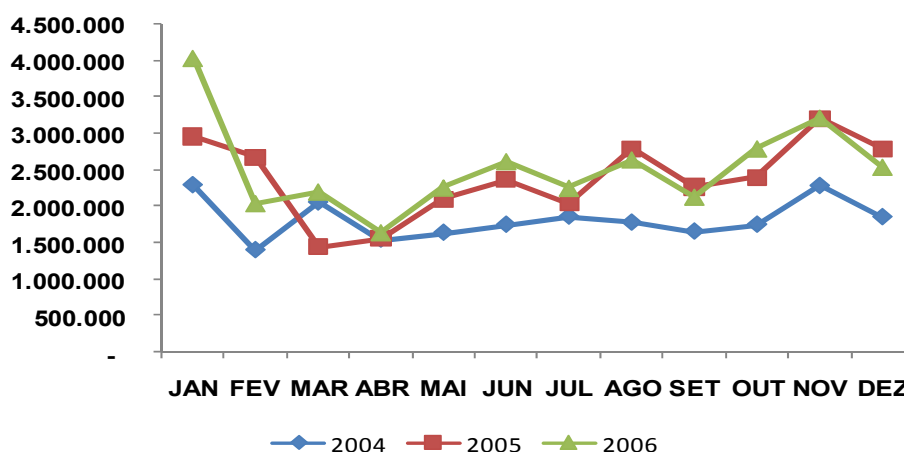


Figura 8 – Evolução histórica da arrecadação.
Fonte: SEF/MG (2009). Dados elaborados pelo pesquisador.

Ao analisar o teste estatístico de comparação de médias dos setores que não estavam sob ST em 2005, percebeu-se que as médias de arrecadação do ICMS nos anos 2004 e 2005 são diferentes no nível de significância de 5% (“valor p igual” a 0,027). No entanto, este resultado é pouco relevante para o objeto de estudo. O que se torna importante é o resultado entre as arrecadações de 2005 e de 2006, uma vez que a data-base de comparação é 1º de dezembro de 2005. Na comparação de 2005 com 2006, o “valor p” calculado foi de 0,638, isto é, médias não-diferentes significativamente.

Tabela 7 – Comparação das médias de arrecadação de ICMS dos setores.

ANO	MÉDIA	DESVIO-PADRÃO	DIFERENÇA	IC 95% DIFERENÇA		ESTATÍSTICA (T)	VALOR (p)
				LIMITE INFERIOR	LIMITE SUPERIOR		
2004	139.947	136.702	(43.571)	(82.263)	(4.879)	(2,22)	0,027
2005	183.517	203.874	-	-	-	-	-
2005	183.517	203.874	(11.060)	(57.335)	35.215	(0,47)	0,638
2006	194.577	211.464	-	-	-	-	-

Fonte: SEF/MG (2009). Dados elaborados pelo pesquisador.

Também pela comparação das médias do ICMS “antes” e “depois” da data-base, constatou-se que os setores isentos da ST não tiveram melhorias significativas

nas respectivas arrecadações obtidas nos períodos em que foram avaliados, porque o “valor p” encontrado foi de 0,055 (TABELA 8).

Tabela 8 – Comparação das médias de arrecadação de ICMS dos setores.

ST	MÉDIA	DESVIO-PADRÃO	DIFERENÇA	IC 95% DIFERENÇA		ESTATÍSTICA (T)	VALOR (p)
				LIMITE INFERIOR	LIMITE SUPERIOR		
ANTES	159.448	172.927	(36.643)	(74.153)	(867)	(1.92)	0,055
DEPOIS	196.091	210.924	-	-	-	-	-

Fonte: SEF/MG (2009). Dados elaborados pelo pesquisador.

4.2 Análise comparativa do aumento da arrecadação do ICMS nos setores com a Substituição Tributária e o crescimento do PIB de Minas

Pela comparação entre o total das arrecadações dos setores tributados por ST e o PIB de Minas, verificou-se que o crescimento de suas receitas, de 2004 para 2005, foi de 15%, enquanto que o crescimento do PIB foi de 9%. Ressalta-se que as arrecadações dos setores foco da pesquisa obtiveram crescimento de 71% de 2005 para 2006, enquanto que o correspondente crescimento do PIB foi de 12%. Verifica-se que o crescimento da receita tributária foi quase seis vezes maior, em termos percentuais, do que o crescimento do PIB. Por esses motivos, pode-se inferir que a ST alavancou a arrecadação do ICMS dos setores em análise (TABELA 9 e FIGURA 9).

Tabela 9 – Análise do crescimento do ICMS setores *versus* crescimento do PIB.

ANO	ICMS	PIB (em mil R\$)	CRESCIMENTO ICMS	CRESCIMENTO PIB
2004	113.012.555	177.324.816	-	-
2005	130.072.793	192.639.256	15%	9%
2006	222.057.583	214.813.511	71%	12%

Fonte: SEF/MG (2009). Dados elaborados pelo pesquisador.

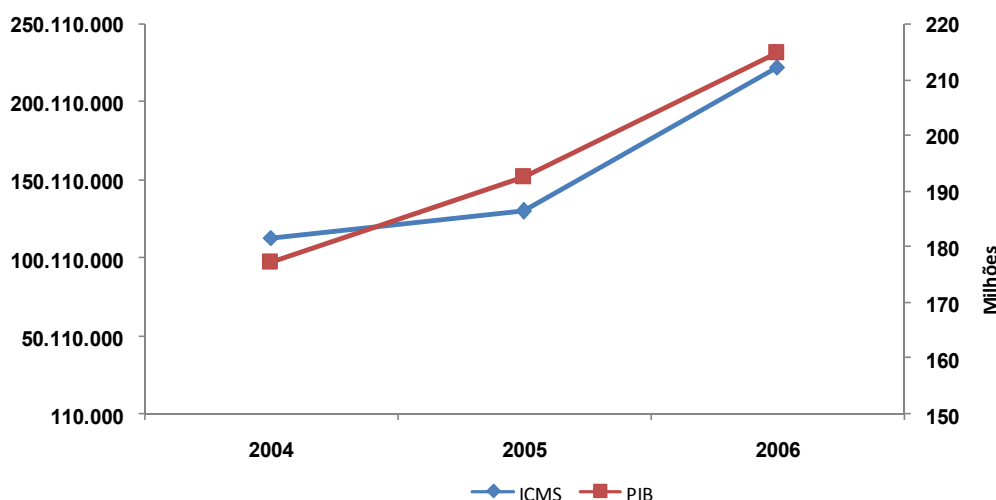


Figura 9 – Análise do crescimento de ICMS.
Fonte: SEF/MG (2009). Dados elaborados pelo pesquisador.

4.3 Análise comparativa do crescimento na arrecadação dos setores com a Substituição Tributária e a expansão da receita total de ICMS

Também na comparação do aumento da arrecadação tributária dos setores com a receita total de ICMS de Minas, verifica-se que o crescimento da arrecadação dos segmentos econômicos com ST foi proporcionalmente superior à expansão da receita total. O crescimento da receita total foi de apenas 10% de 2005 para 2006. No mesmo período, a arrecadação dos setores que foram submetidos à ST em dezembro de 2005 aumentou 71%, ou seja, foi 61% mais alta (TABELA 10 e FIGURA 10), outro dado que confirma mais eficiência e eficácia na arrecadação do ICMS pela modalidade da ST.

Tabela 10 – Análise do crescimento da arrecadação dos setores *versus* receita total ICMS.

ANO	ICMS	RECEITA TOTAL	CRESC. ICMS	CRESC. RECEITA
2004	113.012.555	12.827.756.603	-	-
2005	130.072.793	15.128.988.610	15%	18%
2006	222.057.583	16.662.107.286	71%	10%

Fonte: SEF/MG (2009). Dados elaborados pelo pesquisador.

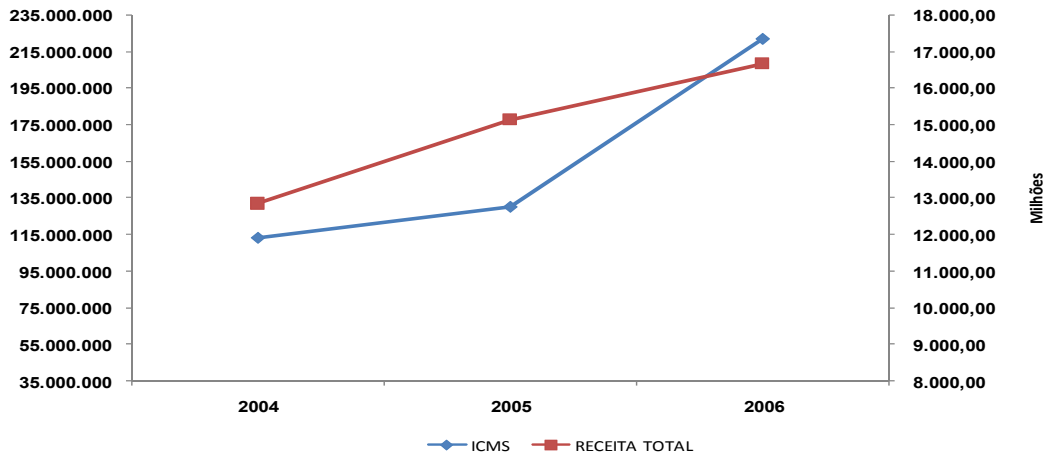


Figura 10 – Análise do crescimento de ICMS dos setores.
 Fonte: SEF/MG (2009). Dados elaborados pelo pesquisador.

Conforme tem sido analisado, já foram encontradas evidências de que a ST impactou positivamente o aumento da receita tributária dos setores econômicos nos quais essa modalidade tributária foi introduzida. Verificou-se que, no mês de dezembro de 2005, ocorreu alteração significativa na curva de arrecadação dos setores em análise, conforme demonstrado na Figura 11.

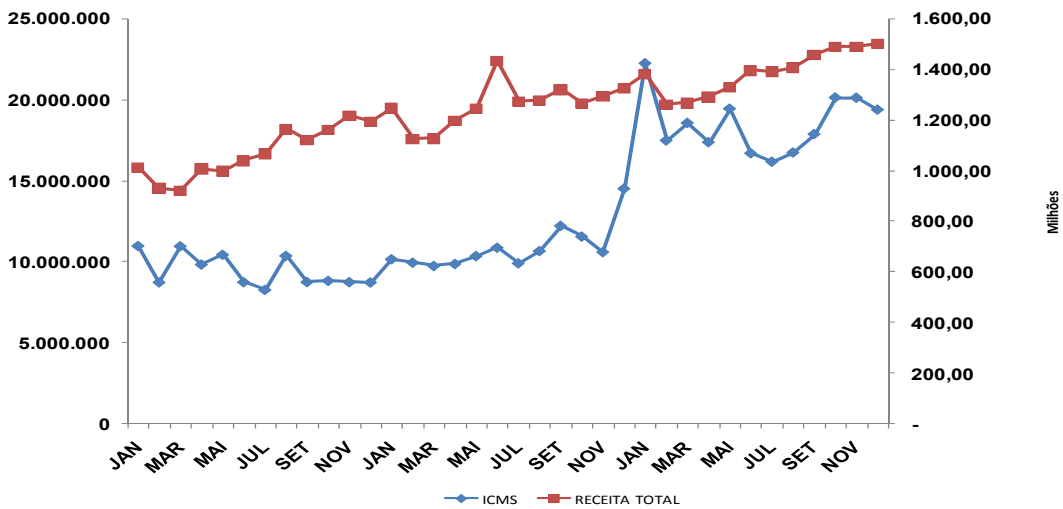


Figura 11 – Impacto da arrecadação na receita total de ICMS dos setores.
 Fonte: SEF/MG (2009). Dados elaborados pelo pesquisador.
 Nota: Período de 2004 a 2006.

4.4 Análise descritiva

Inicia-se pela análise estatística dos setores e dos CAEs, fazendo-se uma comparação entre o crescimento da arrecadação do ICMS e o aumento do PIB de Minas e dos setores e a receita total do ICMS de Minas Gerais nos anos de 2004 a 2006.

4.4.1 Avaliação dos setores

4.4.1.1 Os setores e as atividades econômicas

De posse dos dados levantados e analisados, obtiveram-se instrumentos necessários para fazer comentários e avaliações sobre as atividades econômicas dos setores, os quais foram submetidos ao sistema de arrecadação de ICMS por ST.

Com o propósito de oferecer mais subsídios de análise e para reforçar a hipótese de que a ST causa impacto na arrecadação do ICMS em Minas Gerais, na avaliação dos segmentos econômicos que estão sendo pesquisados foi feito um estudo dos setores por agrupamento - industrial, atacado e varejo -, que formaram os CAEs por tipo de atividade.

O crescimento da arrecadação entre 2005 e 2006 foi bem diferenciado: a) na “indústria” houve aumento de 213%; b) no “comércio atacadista”, houve aumento de 26%; c) no “comércio varejista”, de 21% (TABELA 11 e FIGURA 12).

Tabela 11 – Arrecadação de ICMS pelos setores econômicos

SETOR	ANO	SOMA DE ICMS	MÉDIA DE ICMS (2)	MÍNIMO DE ICMS (2)	MÁX DE ICMS (2)
PAPELARIA	2004	20.506.154	569.615	73.157	1.651.713
	2005	25.156.844	698.801	98.874	1.748.076
	2006	29.172.658	810.352	210.496	2.490.723
	TOTAL GERAL	74.835.655	692.923	73.157	2.490.723
PRODUTOS ÓTICOS	2004	7.979.487	221.652	57.642	545.380
	2005	11.905.931	330.720	80.868	917.096
	2006	20.270.395	563.067	142.053	1.216.506
	TOTAL GERAL	40.155.814	371.813	57.642	1.216.506
COLCHOARIA	2004	10.247.321	426.972	246.511	760.680
	2005	12.775.650	532.319	222.456	1.094.058
	2006	38.117.407	1.588.225	353.071	3.046.610
	TOTAL GERAL	61.140.378	849.172	222.456	3.046.610
PERFUMARIA COSMÉTICOS E HIGIENE	2004	32.624.351	906.232	16.637	3.660.682
	2005	29.004.087	805.669	26.907	1.816.806
	2006	67.442.796	1.873.411	806.266	4.035.133
	TOTAL GERAL	129.071.233	1.195.104	16.637	4.035.133
MATERIAL DE LIMPEZA	2004	6.465.056	179.585	21.348	1.612.397
	2005	4.254.902	118.192	12.781	290.689
	2006	8.633.222	239.812	16.508	796.099
	TOTAL GERAL	19.353.180	179.196	12.781	1.612.397
FERRAMENTA	2004	35.190.186	977.505	73.735	2.115.900
	2005	46.975.379	1.304.872	35.025	2.734.726
	2006	58.421.105	1.622.808	94.278	3.664.466
	TOTAL GERAL	140.586.670	1.301.728	35.025	3.664.466
INDÚSTRIA	2004	27.194.593	251.802	5.172	1.612.397
	2005	33.072.988	306.231	4.865	1.509.491
	2006	103.630.328	959.540	16.508	4.035.133
	TOTAL GERAL	163.897.909	505.858	4.865	4.035.133
ATACADO	2004	8.162.096	226.725	0	912.616
	2005	10.573.810	293.717	122	1.174.508
	2006	13.368.952	371.360	501	1.422.112
	TOTAL GERAL	32.104.857	297.267	0	1.422.112
COMERCIO VAREJISTA	2004	43.728.800	728.813	105.284	3.660.682
	2005	40.703.567	678.393	112.055	1.816.806
	2006	49.243.711	820.729	92.573	2.490.723
	TOTAL GERAL	133.676.078	742.645	92.573	3.660.682

Fonte: SEF/MG (2009). Dados elaborados pelo pesquisador.

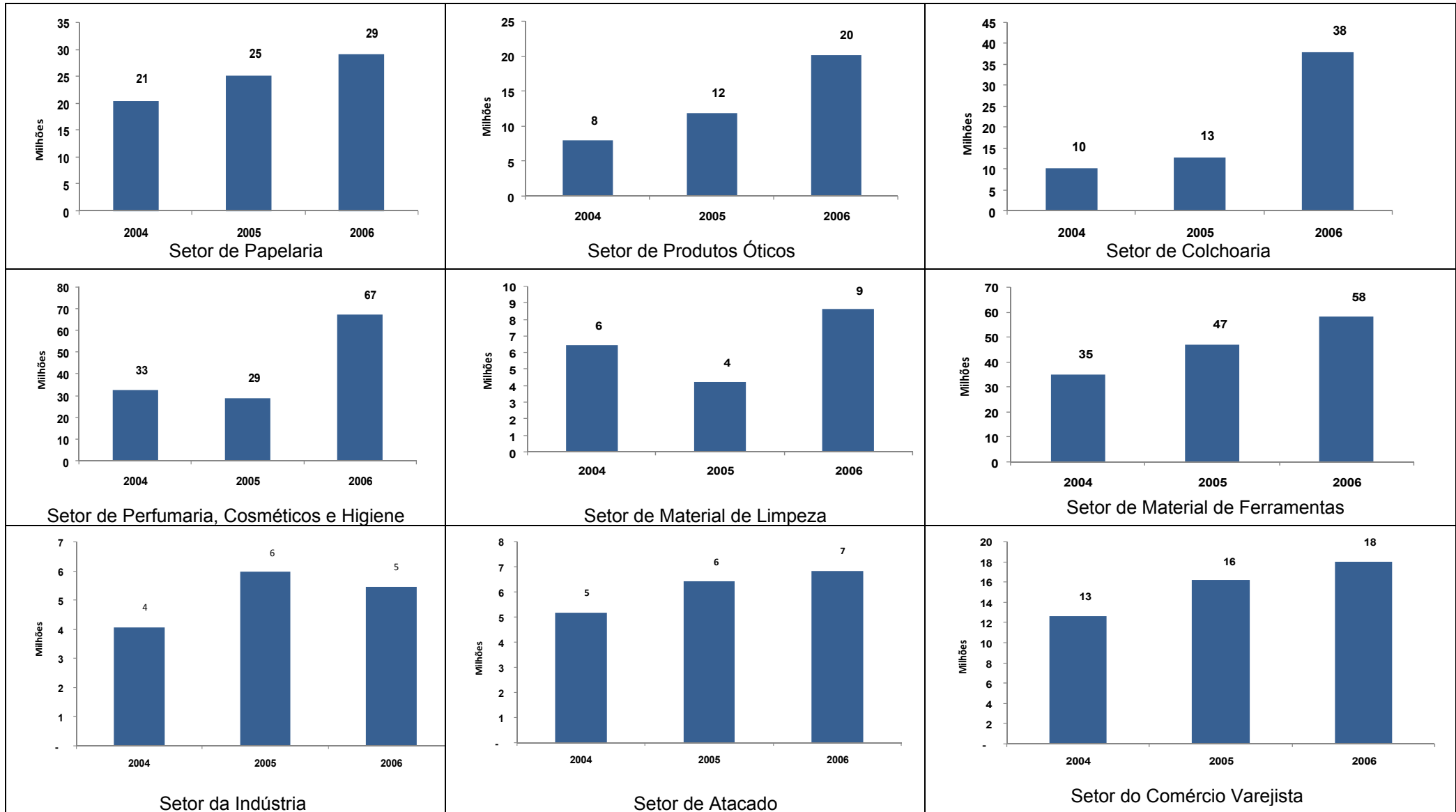


Figura 12 - Arrecadação geral do ICMS dos setores econômicos pesquisados.

Fonte: SEF/MG (2009). Dados elaborados pelo pesquisador.

4.4.1.2 Testes estatísticos dos setores

Apresentados os dados e as médias por setores, pode-se avançar na análise com testes estatísticos comparando-se as duas médias, anterior e posterior à introdução da ST. Pôde-se verificar que a diferença foi significativa entre elas. Em síntese, os testes estatísticos dos setores foram os seguintes: setor de papelaria (“p” valor = 0,035); setor produtos óticos (valor-p igual a zero); setor de colchoaria (valor-p igual a zero); segmento de perfumaria e cosméticos (“p” valor igual a zero); material de limpeza (valor-p igual a 0,098); ferramentas (valor-p igual a 0,02); atividade indústria (valor-p igual a zero); comércio atacadista (valor-p igual a zero); comércio varejista (valor-p igual a 0,238).

Com base nos resultados, de nove setores analisados, constata-se que a ST causou impacto nas arrecadações em sete deles, o que reforça as constatações nas análises precedentes, confirmando-se o impacto positivo da ST no aumento da arrecadação do ICMS em Minas Gerais. Nesta modalidade de análise, houve duas exceções em que a correlação não se confirmou: o setor de material de limpeza e o comércio varejista. Em ambos o “p valor” foi superior a 0,05. Há duas explicações para elas. A arrecadação total do ICMS do setor de material de limpeza de janeiro de 2005 (R\$1.779.995) e de fevereiro de 2004 (R\$750.041) pode estar “distorcida”, porque ambas estão muito altas em relação à média mensal do setor para o ano. Retirando-se da análise esses dois meses, as médias das arrecadações antes e depois da ST passaram a ser estatisticamente diferentes. Neste caso, o resultado seria de “p” valor igual a 0,014, também no nível de significância de 5%.

Quanto à arrecadação da atividade “comércio varejista”, o normal é não ocorrer alteração nas médias de arrecadação do varejo (TABELA 12).

Tabela 12 – Comparação das médias de arrecadação de ICMS dos setores antes e depois da Substituição Tributária.

SETOR	ST	MÉDIA	DESVIO-PADRÃO	DIFERENÇA	IC 95% DIFERENÇA		ESTATÍSTICA (T)	VALOR (p)
					LIMITE INFERIOR	LIMITE SUPERIOR		
PAPELARIA	ANTES	619.040	409.187	(204.600)	(394.329)	(14.870)	(2,15)	0,035
	DEPOIS	823.639	507.489	-	-	-	-	-
PRODUTOS ÓTICOS	ANTES	265.353	182.157	(294.813)	(399.006)	(190.620)	(5,67)	~0
	DEPOIS	560.166	294.242	-	-	-	-	-
COLCHOARIA	ANTES	471.382	192.144	(1.046.187)	(1.498.788)	(593.587)	(4,76)	~0
	DEPOIS	1.517.569	1.111.201	-	-	-	-	-
PERFUMARIA, COMÉSTICOS E HIGIENE	ANTES	848.262	710.260	(960.487)	(1.290.833)	(630.140)	(5,81)	~0
	DEPOIS	1.808.748	884.262	-	-	-	-	-
MATERIAL DE LIMPEZA	ANTES	150.163	204.917	(80.399)	(176.032)	15.234	(1,68)	0,098
	DEPOIS	230.562	256.304	-	-	-	-	-
FERRAMENTA	ANTES	1.115.889	859.585	(514.633)	(945.840)	(83.426)	(2,39)	0,02
	DEPOIS	1.630.522	1.181.510	-	-	-	-	-
INDÚSTRIA	ANTES	309.659	360.615	(704.971)	(877.847)	(532.095)	(8,03)	~0
	DEPOIS	1.014.630	1.091.876	-	-	-	-	-
ATACADO	ANTES	655.100	523.611	(632.100)	(949.252)	(314.948)	(3,95)	~0
	DEPOIS	1.287.200	1.134.893	-	-	-	-	-
COMÉRCIO VAREJISTA	ANTES	916.051	744.089	(120.183)	(320.190)	79.823	(1,18)	0,238
	DEPOIS	1.036.235	663.978	-	-	-	-	-

Fonte: SEF/MG (2009). Dados elaborados pelo pesquisador.

4.4.1.3 Avaliação dos CAEs, atividades econômicas e testes estatísticos

Quanto às avaliações dos CAEs por atividades econômicas e por testes estatísticos, a primeira tarefa foi analisar os segmentos que passaram a ser tributados por ST em 2005. Inicia-se pela descrição dos CAEs e, em seguida, pela arrecadação uma por uma das respectivas atividades, que se seguem.

Quanto ao CAE 1731009 do setor de papelaria, compreende a fabricação de artefatos de papel, papelão e cartolina. O CAE 4241002 é formado pelo comércio varejista de papel, papelão e seus artefatos. O CAE 4471300 abrange o comércio atacadista de artigos de escritório e de papelaria. Quanto ao desempenho e ao aumento da arrecadação de cada segmento, após a introdução da ST, foi viável. O aumento da arrecadação no segmento de fabricação de papel, papelão e cartolina foi muito significativo. O mesmo ocorreu no comércio atacadista de artigos de escritório e de papelaria. Apenas no comércio varejista de papel e papelão e

artefatos não foi significativo o aumento, porque, provavelmente, o ICMS já fora recolhido pelo fabricante ou pelo atacadista, quando foi o caso.

Em relação ao setor de produtos óticos, o CAE 3024008 refere-se à fabricação de material ótico. O CAE 4253001 diz respeito ao comércio varejista de artigos de ótica. Por fim, o CAE 4441001 ao comércio atacadista de artigos de ótica. A arrecadação de ICMS desses três segmentos teve significativo aumento de receita, após aplicação da ST.

O setor de colchoaria é formado pelo: CAE 1640003 (fabricação de artefatos de colchoaria) e pelo CAE 4142004 (comércio varejista de artigos de colchoaria). Em ambos houve significativo aumento da arrecadação de ICMS, após a introdução da ST.

No segmento de perfumaria e cosméticos há três CAEs: o CAE 2210002, fabricação de produtos de perfumaria. O CAE 4221201, que abrange o comércio varejista de perfumaria, toucador e higiene pessoal. O CAE 3095002, que é formado pela fabricação de produtos de higiene pessoal. Quanto ao desempenho da arrecadação no segmento de perfumaria e cosmético, provavelmente ocorreu o mesmo que foi registrado no ramo de papel, papelão e cartolina. Houve aumento significativo nos dois setores de fabricação de produtos de perfumaria e de higiene pessoal. No comércio varejista dos dois tipos de produtos não houve aumento significativo na arrecadação de ICMS após a introdução da ST, provavelmente porque o ICMS, em função da ST, fora recolhido na origem pelos fabricantes. Daí a diminuição da sua arrecadação no varejo. O mesmo foi verificado no varejo de papel, papelão e cartolina.

Há três CAEs no setor de material de limpeza. O CAE 2221101 relaciona-se à fabricação de detergentes básicos. O CAE 2221209 à fabricação de sabões e detergentes de uso doméstico. O CAE 4124006 ao comércio varejista de produtos de limpeza, sabões e detergentes. O desempenho da arrecadação do ICMS após a ST nos três segmentos foi bem diferenciado. Não houve aumento na arrecadação do ICMS na fabricação de detergentes básicos porque, provavelmente, o seu valor é baixo e sua produção é feita em grandes quantidades. No comércio varejista de produtos de limpeza, sabões e detergentes, não se registrou aumento significativo na arrecadação do ICMS, porque ela já fora recolhida pelos fabricantes. Finalmente, no segmento de fabricação de sabões e detergentes de uso doméstico, detectou-se acentuado aumento na arrecadação do ICMS após a ST, porque, provavelmente, o

imposto passou a ser recolhido pelos fabricantes, como prevê a introdução dessa modalidade tributária.

No setor de ferramentas, o CAE 1172000 compreende a fabricação de ferramentas manuais, enxadas, pás, picaretas; ocorreu aumento após a instituição da ST. O CAE 4361202 refere-se ao comércio atacadista de ferramentas, em que houve significativo aumento da arrecadação após a ST. E o CAE 4150007 é formado pelo comércio varejista de ferragens e ferramentas; não se registrou aumento significativo na arrecadação após a ST.

Em síntese, dos 17 CAEs analisados, 11 tiveram aumentos da média tributária após a ST, assim distribuídos: seis da atividade industrial, três do atacado e dois da atividade varejista. Os outros cinco CAEs não tiveram aumento nas médias arrecadadas após a ST, sendo um da atividade industrial e quatro do comércio varejista (TABELA 13).

Tabela 13 - Avaliação dos CAEs dos setores antes e depois da Substituição Tributária.

SETOR	CAE	ST	MÉDIA	DESVIO-PADRÃO	DIFERENÇA	IC 95% DIFERENÇA		ESTATÍSTICA (T)	VALOR (p)	ARRECA-DAÇÃO
						LIMITE INFERIOR	LIMITE SUPERIOR			
PAPELARIA	17310009	ANTES	137.026	47.688	(148.144)	(195.918)	(100.370)	(6,54)	~0	Houve Aumento
		DEPOIS	285.171	73.350	-	-	-	-	-	-
	4241002	ANTES	1.057.112	209.698	(242.470)	(519.579)	34.640	(1,87)	0,082	Não houve aumento
DEPOIS		1.299.581	441.451	-	-	-	-	-	-	
4471300	ANTES	662.981	160.406	(223.185)	(372.995)	(73.375)	(3,13)	0,006	Houve Aumento	
	DEPOIS	886.166	227.062	-	-	-	-	-	-	
PRODUTOS ÓTICOS	3024008	ANTES	213.355	92.399	(332.552)	(420.088)	(245.016)	(7,98)	~0	Houve Aumento
		DEPOIS	545.907	133.202	-	-	-	-	-	-
	4253001	ANTES	487.030	95.431	(409.283)	(499.626)	(318.939)	(9,52)	~0	Houve Aumento
DEPOIS		896.312	137.446	-	-	-	-	-	-	
4441001	ANTES	95.674	24.788	(142.603)	(174.993)	(110.214)	(9,38)	~0	Houve Aumento	
	DEPOIS	238.278	51.523	-	-	-	-	-	-	
COLCHOARIA	1640003	ANTES	617.987	164.364	(1.921.651)	(2.259.145)	(1.584.157)	(12,30)	~0	Houve Aumento
		DEPOIS	2.539.637	549.539	-	-	-	-	-	-
4142004	ANTES	324.778	59.680	(170.723)	(226.322)	(115.125)	(6,45)	~0	Houve Aumento	
	DEPOIS	495.501	84.209	-	-	-	-	-	-	
PERFUMARIA, COSMÉTICOS E HIGIENE	2210002	ANTES	1.041.178	226.888	-664.545	-866.897	-462.193	-6,87	~0	Houve Aumento
		DEPOIS	1.705.723	303.995	-	-	-	-	-	-
	4121201	ANTES	1.434.773	687.535	97.423	-248.292	443.139	0,57	0,57	Não Houve Aumento
DEPOIS		1.337.350	328.920	-	-	-	-	-	-	
3095002	ANTES	68.834	37.739	-2.314.338	-3.094.463	-1.534.213	-6,46	~0	Houve Aumento	
	DEPOIS	2.383.172	1.290.658	-	-	-	-	-	-	

Fonte: SEF/MG (2009). Dados elaborados pelo pesquisador.

Tabela 13 - Avaliação dos CAEs dos setores antes e depois da Substituição Tributária (continuação).

SETOR	CAE	ST	MÉDIA	DESVIO-PADRÃO	DIFERENÇA	IC 95% DIFERENÇA		ESTATÍSTICA (T)	VALOR (p)	ARRECA-DAÇÃO
						LIMITE INFERIOR	LIMITE SUPERIOR			
MATERIAL DE LIMPEZA	2221101	ANTES	29.368	9.096	7048	2.394	11.702	3,08	0,12	Não Houve Aumento
		DEPOIS	22.320	4.612	-	-	-	-	-	-
	2221209	ANTES	276.376	311.945	(240.043)	(435.455)	(44.632)	(2,51)	0,018	Houve Aumento
DEPOIS		516.419	252.337	-	-	-	-	-	-	
4124006	ANTES	144.746	21.418	(8.202)	(38.302)	21.897	(0,58)	0,568	Não Houve Aumento	
	DEPOIS	152.948	47.969	-	-	-	-	-	-	
FERRAMENTAS	1172000	ANTES	93.152	31.366	(25.542)	(43.345)	(7.739)	(2,92)	0,006	Houve Aumento
		DEPOIS	118.694	20.905	-	-	-	-	-	-
	4361202	ANTES	1.206.644	419.297	(1.530.513)	(1.934.229)	(1.126.797)	(7,96)	~0	Houve Aumento
DEPOIS		2.737.157	616.982	-	-	-	-	-	-	
4150007	ANTES	2.047.870	311.153	12.156	(178.690)	203.002	0,13	0,897	Não Houve Aumento	
	DEPOIS	2.035.715	242.487	-	-	-	-	-	-	

Fonte: SEF/MG (2009). Dados elaborados pelo pesquisador.

4.4.2 As arrecadações dos setores econômicos

Em função dos dados coletados e das análises estatísticas, as arrecadações dos setores econômicos que não foram submetidas ao regime de recolhimento do ICMS por ST podem ser sintetizadas da seguinte maneira:

- a) artefatos de uso doméstico - a arrecadação em 2006 foi 2,7% mais alta do que a arrecadação em 2005;
- b) setor de bicicletas - as receitas de 2004, 2005, 2006 não foram muito diferentes;
- c) setor de brinquedos - aumento da arrecadação de 22% de 2005 para 2006;
- d) setor de instrumentos musicais - os resultados revelaram crescimento de 35% da arrecadação de 2004 para 2005 e crescimento de apenas 1% de 2005 para 2006.

Pelos dados avaliados, verificou-se que o setor da indústria teve significativo aumento da receita, de 47% de 2004 para 2005; em compensação, decresceu em 17% de 2005 para 2006.

A partir da análise descritiva, percebeu-se que no setor do comércio atacadista o comportamento da receita foi de crescimento de 24% de 2004 para 2005 e de 6% de 2005 para 2006.

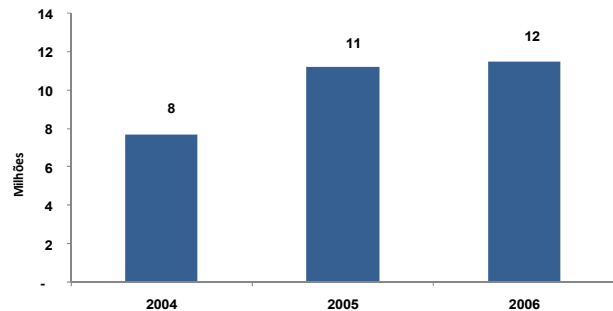
Em relação ao setor do comércio varejista, a variação da arrecadação foi: crescimento de 11% de 2005 para 2006 e de 28% de 2004 para 2005.

A Tabela 14 e Figura 13 demonstram a arrecadação geral do ICMS dos setores econômicos não atingidos pela ST.

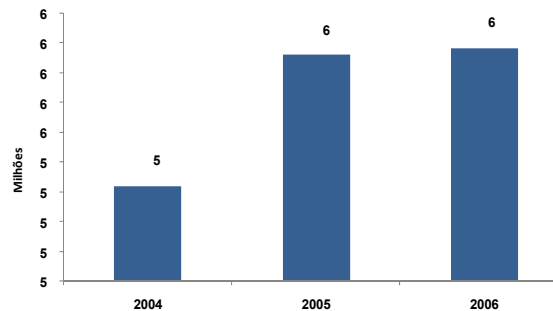
Tabela 14 – Arrecadação do ICMS dos setores econômicos.

SETOR	ANO	SOMA DE ICMS	MÉDIA DE ICMS (2)	MINIMO DE ICMS (2)	MAX DE ICMS (2)
ARTEFATO E USO DOMESTICO	2004	7.670.818	159.809	9.291	372.377
	2005	11.199.456	233.322	13.694	923.937
	2006	11.501.176	239.608	7.482	708.334
	TOTAL GERAL	30.371.450	210.913	7.482	923.937
BICICLETAS	2004	5.238.142	145.504	-	287.415
	2005	6.124.775	170.133	4.574	343.524
	2006	6.168.709	171.353	4.516	365.797
	TOTAL GERAL	17.531.626	162.330	-	365.797
BRINQUEDO	2004	4.842.114	134.503	2.204	912.621
	2005	5.850.693	162.519	1.546	1.269.789
	2006	7.162.813	198.967	7.087	1.568.436
	TOTAL GERAL	17.855.620	165.330	1.546	1.568.436
INSTRUMEN. MUSICAIS	2004	4.080.602	113.350	4.347	416.352
	2005	5.453.776	151.494	231	522.311
	2006	5.521.368	153.371	3.758	381.338
	TOTAL GERAL	15.055.746	139.405	231	522.311
INDÚSTRIA	2004	4.054.238	67.571	-	322.604
	2005	5.984.575	99.743	231	923.937
	2006	5.463.162	91.053	3.758	496.679
	TOTAL GERAL	15.501.975	86.122	-	923.937
ATACADO	2004	5.161.175	107.524	2.204	416.352
	2005	6.445.947	134.291	1.546	522.311
	2006	6.849.251	142.693	7.482	381.338
	TOTAL GERAL	18.456.373	128.169	1.546	522.311
COMÉRCIO VAREJISTA	2004	12.616.263	262.839	75.492	912.621
	2005	16.198.178	337.462	112.959	1.269.789
	2006	18.041.652	375.868	170.891	1.568.436
	TOTAL GERAL	46.856.094	325.390	75.492	1.568.436

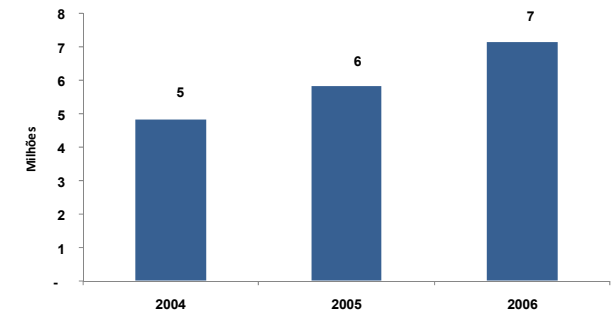
Fonte: SEF/MG (2009). Dados elaborados pelo pesquisador.



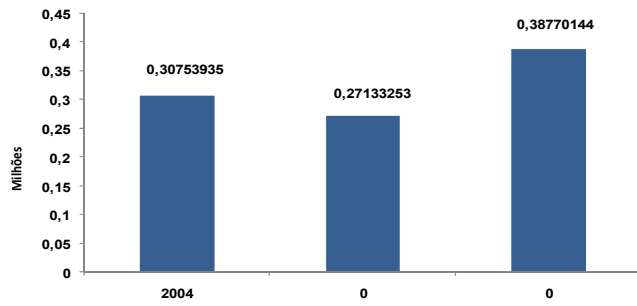
Setor de Artefatos e Uso Doméstico



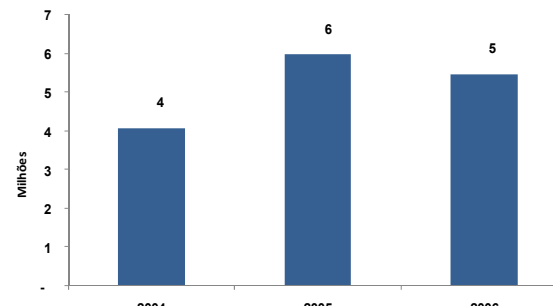
Setor de Bicycletas



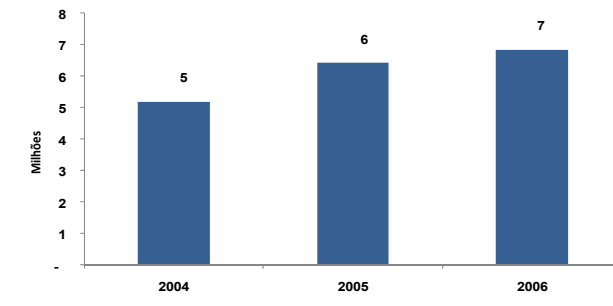
Setor de Brinquedos



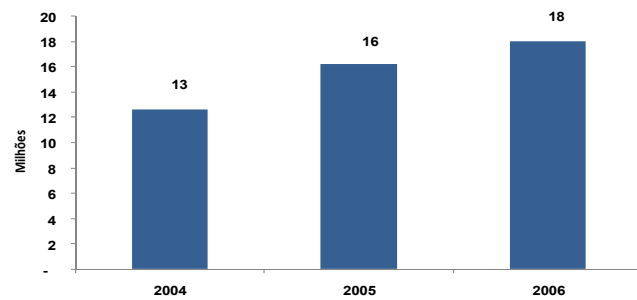
Setor de Instrumentos Musicais



Setor da Indústria



Setor de Atacado



Setor do Comércio Varejista

Figura 13 - Arrecadação geral de ICMS dos setores econômicos. Fonte: SEF/MG (2009). Dados elaborados pelo pesquisador.

4.4.2.1 Testes estatísticos dos setores

De posse dos dados levantados, analisados e subsidiados na análise descritiva, foram obtidos os instrumentos necessários para avaliar os testes estatísticos de comparação das médias dos setores que não foram submetidos à tributação por ST em 2005. Os testes foram processados considerando-se como médias “antes” da data-base de comparação (1º de dezembro de 2005), isto é, de janeiro de 2004 a novembro de 2005; e como médias “depois” da data-base de comparação: 1º de dezembro de 2005 a 31 de dezembro de 2006.

A partir da análise descritiva, chegou-se aos seguintes resultados para os setores: artefatos de uso doméstico (valor-p igual a 0,176), bicicletas (valor-p igual a 0,54), brinquedos (valor-p igual a 0,367), instrumentos musicais (valor-p igual a 0,304), indústria (valor-p igual 0,612) e atacado (valor-p igual a 0,25).

Verifica-se que, pelos valores encontrados, sendo todos com “valor-p” acima de 0,05%, pode-se concluir que as arrecadações médias de ICMS dos setores e atividades descritos não foram significativamente diferentes após a data-base, 1º de dezembro de 2005, quando comparadas com as arrecadações médias anteriores a essa data.

No setor de comércio varejista, observou-se que a arrecadação do ICMS foi significativamente mais alta após dezembro de 2005, cujo resultado do teste estatístico foi “valor-p” igual a 0,030. Conforme já argumentado, o resultado da atividade varejista não é relevante para esta pesquisa (TABELA 15).

Tabela 15 – Comparação das médias de arrecadação dos setores antes e depois de dezembro de 2005.

SETOR	ST	MÉDIA	DESVIO-PADRÃO	DIFERENÇA	IC 95% DIFERENÇA		ESTATÍSTICA (T)	VALOR (p)
					LIMITE INFERIOR	LIMITE SUPERIOR		
ARTEFATO DE USO DOMÉSTICO	ANTES	192.090	195.096	(52.124)	(128.011	23.762	(1,36)	0,176
	DEPOIS	244.215	233.196	-	-	-	-	-
BICICLETAS	ANTES	156.960	114.464	(14.871)	(63.025)	33.282	(0,62)	0,54
	DEPOIS	171.831	123.942	-	-	-	-	-
BRINQUEDOS	ANTES	147.307	228.009	(49.910)	(159.599)	59.780	(0,91)	0,367
	DEPOIS	197.217	296.850	-	-	-	-	-
INSTRUMENTOS MUSICAIS	ANTES	130.556	112.149	(24.506)	(71.658)	22.646	(1,04)	0,304
	DEPOIS	155.061	121.329	-	-	-	-	-
INDÚSTRIA	ANTES	81.754	150.394	(12.097)	(59.154)	34.960	(0,51)	0,612
	DEPOIS	93.851	154.870	-	-	-	-	-
ATACADO	ANTES	119.560	116.983	(23.840)	(64.731)	17.051	(1,16)	0,25
	DEPOIS	143.400	119.878	-	-	-	-	-
COMÉRCIO VAREJISTA	ANTES	296.454	166.410	(80.128)	(152.273)	(7.983)	(2,21)	0,030
	DEPOIS	376.582	229.596	-	-	-	-	-

Fonte: SEF/MG (2009). Dados elaborados pelo pesquisador.

4.4.2.2 Avaliação dos CAEs, atividades econômicas e testes estatísticos

Nesta parte da dissertação é feita a avaliação dos CAEs que compõem os setores que não foram tributados por ST em 2004, em 2005 nem em 2006.

A avaliação dos CAEs do setor de artefatos de uso doméstico abordou os produtos de fabricação de artefatos de vidro ou cristal para uso doméstico (CAE 1064002); fabricação de artefatos de material plástico para uso pessoal ou doméstico (CAE 2330008); varejo de artigos de uso doméstico (CAE 4144007); atacado de artefatos de tecido para uso doméstico (CAE 4342101). Os testes estatísticos desses CAEs mostraram que não houve aumento significativo nas arrecadações “antes” e “depois” de dezembro de 2005.

Quanto ao setor de bicicletas, o aumento foi significativo nas arrecadações “antes” e “depois” de dezembro de 2005 para os produtos de fabricação de bicicletas e triciclos não-motorizados (CAE 1434101) e de comércio varejista de bicicletas e triciclos não-motorizados (CAE 4182103). No comércio atacadista de bicicletas e triciclos (CAE 4393007) não houve aumento significativo nas arrecadações.

Pelo que se pôde observar no setor de brinquedos, nos produtos de fabricação de brinquedos, peças e acessórios (CAE 3061108) e nos de comércio varejista de brinquedos e artigos recreativos (CAE 4255003), não ocorreram aumentos significativos nas arrecadações “antes” e “depois” de dezembro de 2005. Salienta-se, aqui, que nos produtos do comércio atacadista de brinquedos e artigos recreativos (CAE 4481101) houve acentuado aumento nas arrecadações.

Seguindo os procedimentos metodológicos adotados para a análise do “setor de instrumentos musicais”, verificou-se que nos produtos de fabricação de instrumentos musicais, peças e acessórios (CAE 3041000) e nos do comércio atacadista de instrumentos musicais e acessórios (CAE 4421001), não foram registrados aumentos significativos nas arrecadações “antes” e “depois” de dezembro de 2005. Os produtos de comércio varejista de instrumentos musicais e acessórios (CAE 4251105), por sua vez, tiveram aumento significativo nas arrecadações.

Em síntese, dos 13 CAEs pesquisados, em nove deles não se sobressaíram aumentos significativos das receitas tributárias após a data-base (TABELA 16).

Tabela 16 - Avaliação dos CAEs dos setores econômicos antes e depois de dezembro de 2005.

SETOR	CAE	ST	MÉDIA	DESVIO-PADRÃO	DIFERENÇA	IC 95% DIFERENÇA		ESTATÍSTICA (T)	VALOR (p)	ARRECA-DAÇÃO
						LIMITE INFERIOR	LIMITE SUPERIOR			
ARTEFATOS E USO DOMÉSTICO	1064002	ANTES	46.001	26.661	7.094	(9.406)	23.593	0,88	0,387	Não Houve Aumento
		DEPOIS	38.907	21.135						
	2330008	ANTES	321.643	199.532	(67.269)	(167.021)	32.482	(1,37)	0,179	Não Houve Aumento
		DEPOIS	388.912	93.530						
4144007	ANTES	380.556	94.653	(151.297)	(216.661)	(85.932)	(4,76)	~0	Houve Aumento	
	DEPOIS	531.853	89.898							
4342101	ANTES	20.161	7.853	2.975	(1.477)	7.427	1,36	0,183	Não Houve Aumento	
	DEPOIS	17.186	5.219							
BICICLETAS	1434101	ANTES	5.115	3.456	(4.768)	(7.282)	(2.253)	(3,91)	~0	Houve Aumento
		DEPOIS	9.883	3.542						
	4182103	ANTES	237.723	30.736	(801)	(23.139)	21.537	(0,07)	0,942	Não Houve Aumento
DEPOIS		238.524	31.447							
BRINQUEDOS	3061108	ANTES	25.361	19.459	3.783	(7.418)	14.985	0,69	0,496	Não Houve Aumento
		DEPOIS	21.577	13.383						
	4255003	ANTES	394.150	254.098	(101.748)	(340.077)	136.582	(0,90)	0,382	Não Houve Aumento
DEPOIS		495.898	361.662							
4481101	ANTES	22.410	13.781	(51.765)	(76.536)	(26.993)	(4,51)	~0	Houve Aumento	
	DEPOIS	74.175	40.023							
INSTRUMENTOS MUSICAIS	3041000	ANTES	10.649	6.389	674	(3.347)	4.694	0,34	0,734	Não Houve Aumento
		DEPOIS	9.975	5.211						
	4251105	ANTES	173.389	57.126	(66.666)	(100.734)	(32.597)	(3,99)	~0	Houve Aumento
DEPOIS		240.055	42.225							
4421001	ANTES	207.629	111.408	(7.525)	(82.329)	67.279	(0,21)	0,838	Não Houve Aumento	
	DEPOIS	215.155	101.309							

Fonte: SEF/MG (2009). Dados elaborados pelo pesquisador.

4.5 Comparação entre os setores e o PIB de Minas

Na análise comparativa do crescimento da receita dos setores, repetindo aqueles que passaram a recolher o ICMS por ST a partir de 2005, com o PIB de Minas, o importante é a comparação dos dados de 2005 com 2006, porque a data de referência para comparação é dezembro de 2005.

Observa-se que o “setor da papelaria” teve crescimento da arrecadação do ICMS de 16% de 2005 para 2006, enquanto que o crescimento do PIB foi de 12%. A exemplo do “setor de papelaria”, os crescimentos das receitas de todos os demais setores, de 2005 para 2006, foram superiores ao crescimento do PIB de Minas Gerais.

De posse dos dados levantados e analisados, obtiveram-se instrumentos necessários para fazer comentários sobre as atividades “indústria”, “atacado” e “varejo”, correspondentes às arrecadações dos setores. Todos os crescimentos das receitas tributárias dessas atividades, de 2005 para 2006, foram superiores ao crescimento do PIB, no mesmo período. Enquanto o crescimento do PIB foi de 12%, o da “indústria” foi de 213%, do “atacado” 26%, e do “comércio varejista” 20%.

Uma vez que os crescimentos das receitas de todos os setores submetidos à ST foram superiores ao crescimento do PIB de Minas, por esse critério de avaliação pode-se concluir que a ST alavancou as respectivas arrecadações do ICMS (TABELA 17).

Tabela 17 – Análise comparativa entre as arrecadações do ICMS dos setores e o crescimento do PIB de Minas.

SETOR	ANO	ICMS	PIB (EM MIL R\$)	CRESC. ICMS	CRESC. PIB
PAPELARIA	2004	20.506.154	177.324.816	-	-
	2005	25.156.844	192.639.256	23%	9%
	2006	29.172.658	214.813.511	16%	12%
PRODUTOS ÓTICOS	2004	7.979.487	177.324.816	-	-
	2005	11.905.931	192.639.256	49%	9%
	2006	20.270.395	214.813.511	70%	12%
COLCHOARIA	2004	10.247.321	177.324.816	-	-
	2005	12.775.650	192.639.256	25%	9%
	2006	38.117.407	214.813.511	198%	12%
PERFUME, COSMÉTICOS	2004	32.624.351	177.324.816	-	-
	2005	29.004.087	192.639.256	(11%)	9%
	2006	67.442.796	214.813.511	133%	12%
MATERIAL DE LIMPEZA	2004	6.465.056	177.324.816	-	-
	2005	4.254.902	192.639.256	(34%)	9%
	2006	8.633.222	214.813.511	103%	12%
FERRAMENTAS	2004	35.190.186	177.324.816	-	-
	2005	46.975.379	192.639.256	33%	9%
	2006	58.421.105	214.813.511	24%	12%
INDÚSTRIA	2004	27.194.593	177.324.816	-	-
	2005	33.072.988	192.639.256	22%	9%
	2006	103.630.328	214.813.511	213%	12%
ATACADO	2004	8.162.096	177.324.816	-	-
	2005	10.573.810	192.639.256	29%	9%
	2006	13.368.952	214.813.511	26%	12%
COMÉRCIO VAREJISTA	2004	43.728.800	177.324.816	-	-
	2005	40.703.567	192.639.256	(7%)	9%
	2006	49.243.711	214.813.511	20%	12%

Fonte: SEF/MG (2009). Dados elaborados pelo pesquisador.

4.6 Comparação entre os CAEs e o PIB de Minas

A análise comparativa do crescimento da receita dos CAEs, cujas mercadorias foram submetidas ao regime fiscal de ST, com a evolução do PIB de Minas Gerais pode ser interpretada como um aprofundamento da análise do comportamento da receita dos setores econômicos.

Com base na análise dos dados estatísticos, realçou-se que dos 17 CAEs analisados, somente quatro não tiveram crescimento das respectivas receitas

superiores ao crescimento do PIB, de 2005 para 2006, que são: a) CAE 4241002 (comércio varejista de papel, papelão e seus artefatos - crescimento de 9%); b) CAE 2221101 (fabricação de detergentes básicos - redução de 3%); c) CAE 4124006 (comércio varejista de produtos de limpeza - crescimento de 5%); d) CAE 4150007 (comércio varejista de ferramentas e ferragens - redução de 13%).

Explica-se que, dos quatro CAEs cujas receitas não foram superiores ao PIB, três deles pertencem ao comércio varejista. Como já foi esclarecido anteriormente, o normal para o setor varejista, em termos de ST, é de não-crescimento da receita e até redução do valor arrecadado após a ST, devido à migração do recolhimento do tributo para a origem, principalmente para o segmento industrial (TABELA 18 e FIGURA 14).

Tabela 18 - Avaliação entre os CAEs dos setores econômicos pesquisados e o PIB de Minas Gerais.

SETOR	CAE	ANO	ICMS	PIB (EM MIL R\$)	CRESC. ICMS	CRESC. PIB
PAPELARIA	1731009	2004	1.277.003	177.324.816	-	-
		2005	2.060.446	192.639.256	61%	9%
		2006	3.521.368	214.813.511	71%	12%
	4241002	2004	12.137.096	177.324.816	-	-
		2005	13.924.547	192.639.256	15%	9%
		2006	15.146.483	214.813.511	9%	12%
	4471300	2004	7.092.055	177.324.816	-	-
		2005	9.171.851	192.639.256	29%	9%
		2006	10.504.806	214.813.511	15%	12%
PRODUTO ÓTICOS	3024008	2004	1.868.749	177.324.816	-	-
		2005	3.445.723	192.639.256	84%	9%
		2006	6.689.480	214.813.511	94%	12%
	4253001	2004	5.048.037	177.324.816	-	-
		2005	7.070.742	192.639.256	40%	9%
		2006	10.734.966	214.813.511	51%	12%
	4441001	2004	1.062.701	177.324.816	-	-
		2005	1.389.467	192.639.256	31%	9%
		2006	2.845.948	214.813.511	105%	12%
COLCHOARIA	1640003	2004	6.593.982	177.324.816	-	-
		2005	8.539.889	192.639.256	29%	9%
		2006	32.095.105	214.813.511	275%	12%
	4142004	2004	3.653.339	177.324.816	-	-
		2005	4.235.760	192.639.256	16%	9%
		2006	6.022.302	214.813.511	42%	12%
PERFUMÁRIA, COSMÉTICOS E HIGIENE	2210002	2004	10.851.076	177.324.816	-	-
		2005	14.248.858	192.639.256	31%	9%
		2006	21.021.570	214.813.511	48%	12%
	3095002	2004	570.416	177.324.816	-	-
		2005	1.141.505	192.639.256	100%	9%
		2006	30.852.487	214.813.511	2603%	12%
	4121201	2004	21.202.859	177.324.816	-	-
		2005	13.613.723	192.639.256	(36%)	9%
		2006	15.568.739	214.813.511	14%	12%
MATERIAL DE LIMPEZA	2221101	2004	416.869	177.324.816	-	-
		2005	278.963	192.639.256	(33%)	9%
		2006	269.784	214.813.511	(3%)	12%
	2221209	2004	4.360.718	177.324.816	-	-
		2005	2.117.143	192.639.256	(51%)	9%
		2006	6.592.218	214.813.511	211%	12%
	4124006	2004	1.687.470	177.324.816	-	-
		2005	1.858.796	192.639.256	10%	9%
		2006	1.771.220	214.813.511	(5%)	12%
FERRAMENTA	1172000	2004	1.157.623	177.324.816	-	-
		2005	1.065.489	192.639.256	(8%)	9%
		2006	1.462.390	214.813.511	37%	12%
	4150007	2004	21.635.499	177.324.816	-	-
		2005	27.819.412	192.639.256	29%	9%
		2006	24.110.397	214.813.511	(13%)	12%
	4361202	2004	12.397.064	177.324.816	-	-
		2005	18.090.477	192.639.256	46%	9%
		2006	32.848.318	214.813.511	82%	12%

Fonte: SEF/MG (2009). Dados elaborados pelo pesquisador.

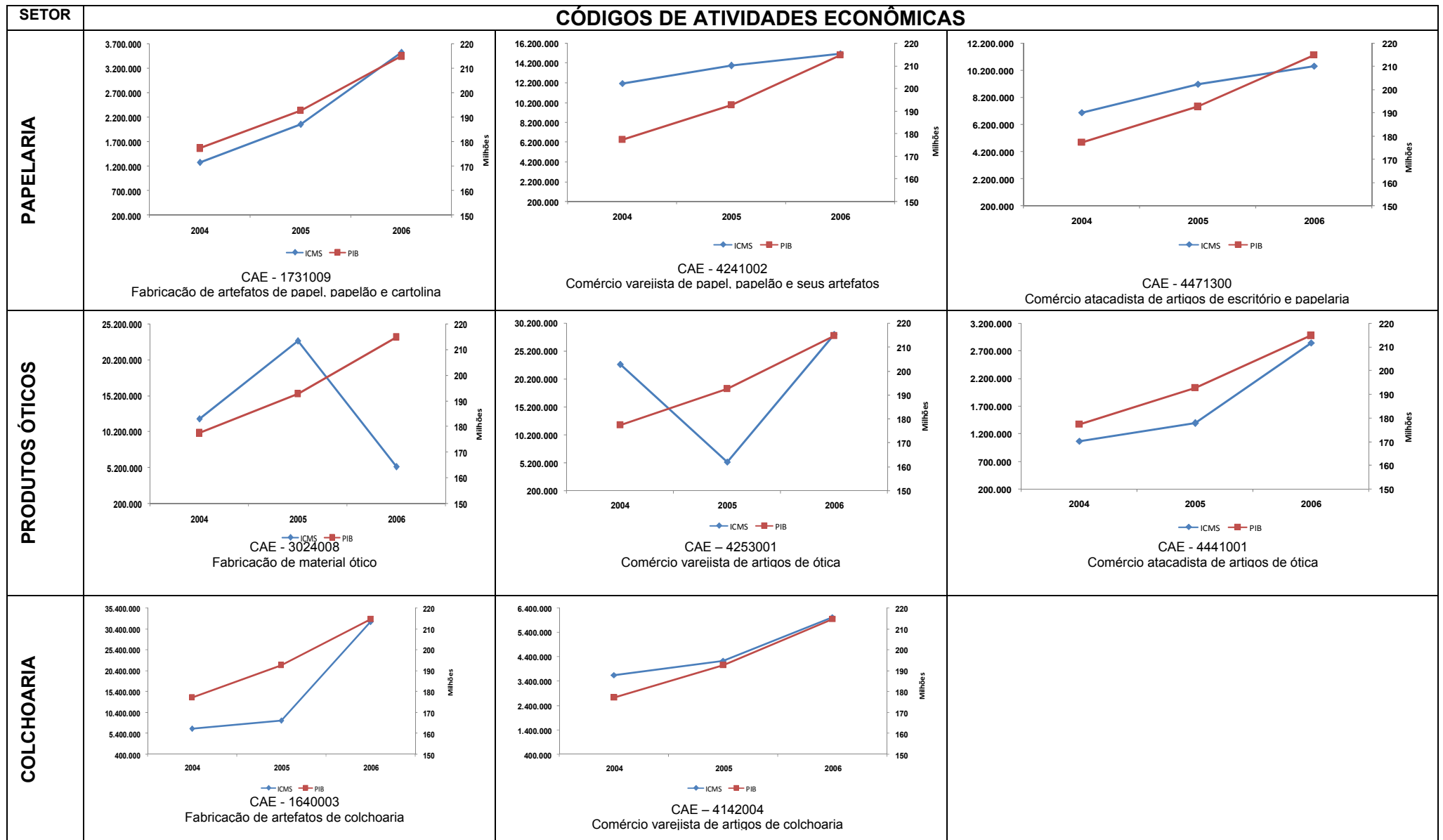


Figura 14 – Avaliação entre os CAEs dos setores econômicos pesquisados e o PIB de Minas Gerais.

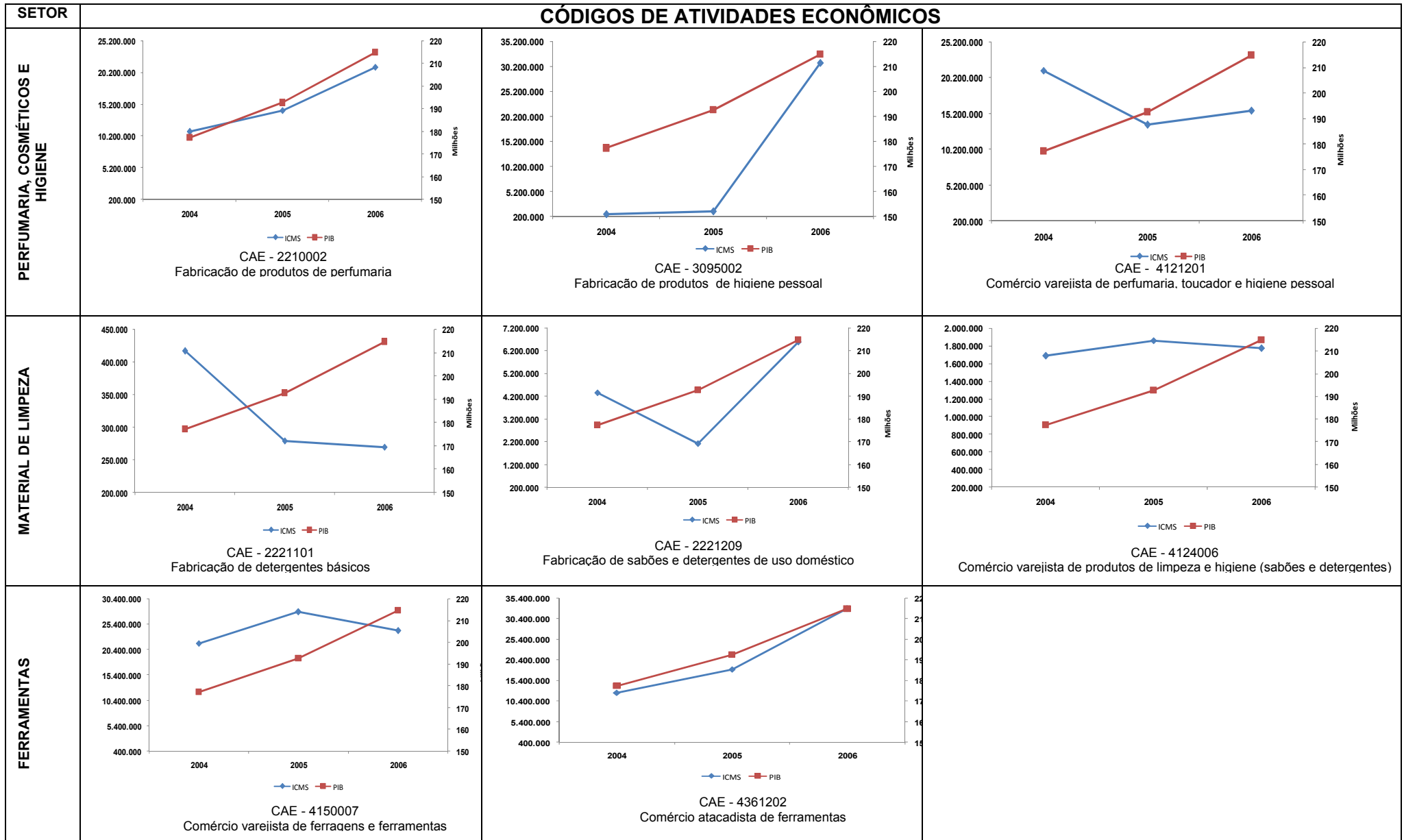


Figura 14 – Avaliação entre os CAEs dos setores econômicos pesquisados e o PIB de Minas Gerais (continuação).

4.7 Comparação entre os setores e a receita total do ICMS de Minas

Esta parte da análise foi elaborada com o propósito de detalhar a comparação entre o crescimento da receita total de ICMS e o crescimento das receitas dos setores que estão sendo avaliados.

Como no caso da comparação com o PIB, o importante é a comparação entre os valores de 2005 e 2006, pelos motivos já esclarecidos.

A análise dos resultados permitiu constatar que o crescimento das arrecadações de todos os setores pesquisados foram superiores ao crescimento da receita total do ICMS, de 2005 para 2006. Confirmou-se que os crescimentos mais acentuados foram os dos setores de colchoaria (198%), perfumaria, cosméticos e higiene (133%) e a atividade industrial (213%) – (TABELA 19 e FIGURA 15).

Tabela 19 – Análise comparativa entre os setores e a receita total de ICMS de Minas.

SETOR	ANO	ICMS	RECEITA TOTAL	CRESC. ICMS	CRESC. RECEITA
PAPELARIA	2004	20.506.154	12.827.756.603	-	-
	2005	25.156.844	15.128.988.610	23%	18%
	2006	29.172.658	16.662.107.286	16%	10%
PRODUTOS ÓTICOS	2004	7.979.487	12.827.756.603	-	-
	2005	11.905.931	15.128.988.610	49%	18%
	2006	20.270.395	16.662.107.286	70%	10%
COLCHOARIA	2004	10.247.321	12.827.756.603	-	-
	2005	12.775.650	15.128.988.610	25%	18%
	2006	38.117.407	16.662.107.286	198%	10%
PERFUME, COSMÉTICOS E HIGIENE	2004	32.624.351	12.827.756.603	-	-
	2005	29.004.087	15.128.988.610	(11%)	18%
	2006	67.442.796	16.662.107.286	133%	10%
MATERIAL DE LIMPEZA	2004	6.465.056	12.827.756.603	-	-
	2005	4.254.902	15.128.988.610	(34%)	18%
	2006	8.633.222	16.662.107.286	103%	10%
FERRAMENTAS	2004	35.190.186	12.827.756.603	-	-
	2005	46.975.379	15.128.988.610	33%	18%
	2006	58.421.105	16.662.107.286	24%	10%
INDÚSTRIA	2004	27.194.593	12.827.756.603	-	-
	2005	33.072.988	15.128.988.610	22%	18%
	2006	103.630.328	16.662.107.286	213%	10%
ATACADO	2004	8.162.096	12.827.756.603	-	-
	2005	10.573.810	15.128.988.610	30%	18%
	2006	13.368.952	16.662.107.286	26%	10%
COMÉRCIO VAREJISTA	2004	43.728.800	12.827.756.603	-	-
	2005	40.703.567	15.128.988.610	(7%)	18%
	2006	49.243.711	16.662.107.286	21%	10%

Fonte: SEF/MG (2009). Dados elaborados pelo pesquisador.

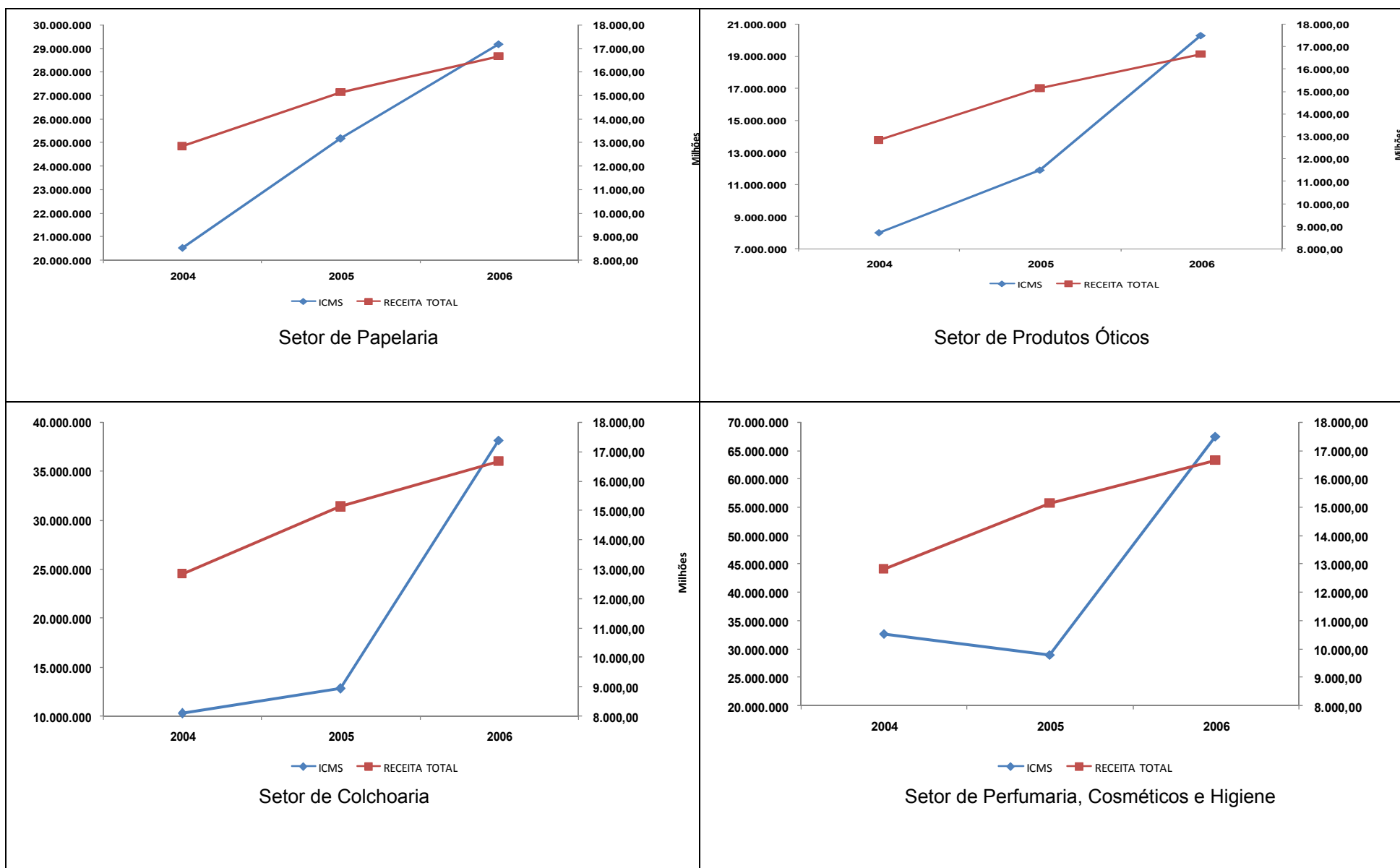


Figura 15 - Arrecadação geral do ICMS dos setores econômicos.
 Fonte: SEF/MG (2009). Dados elaborados pelo pesquisador.

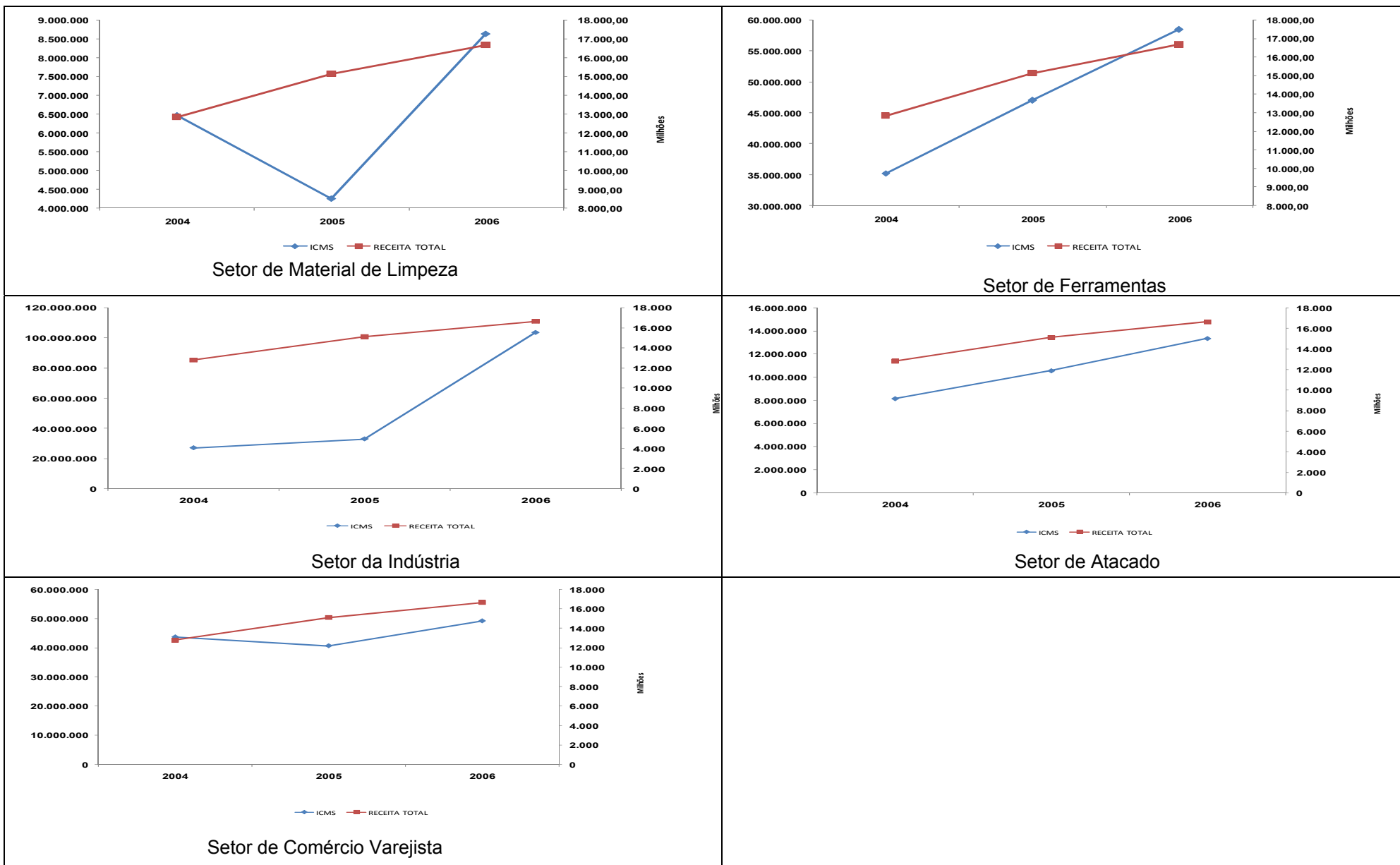


Figura 15 - Arrecadação geral do ICMS dos setores econômicos (continuação).

4.7.1 Série histórica das arrecadações dos setores

Por meio da disposição da série histórica das arrecadações dos setores, objetiva-se demonstrar que as receitas dos setores econômicos são crescentes e, de modo geral, tiveram aumentos mais acentuados em dezembro de 2005 e janeiro de 2006, coincidindo com o período da adoção da ST pelos setores em avaliação.

Pela Figura 16 pode-se inferir que houve influência da ST no comportamento da receita dos setores foco da dissertação

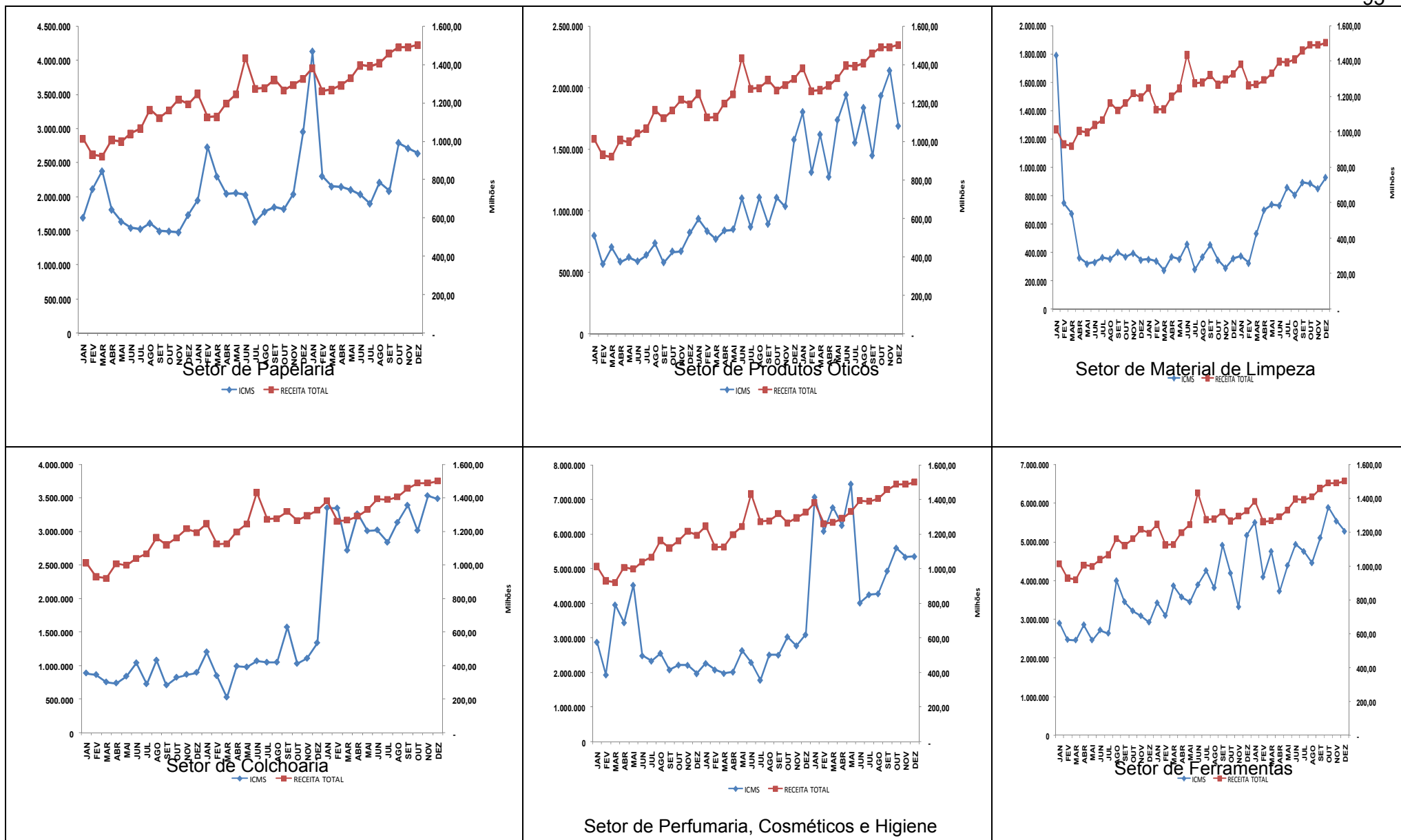


Figura 16 – Séries históricas dos setores econômicos: de janeiro de 2004 a dezembro de 2006.
 Fonte: SEF/MG (2009). Dados elaborados pelo pesquisador.

4.8 Análise qualitativa

4.8.1 Caracterização dos entrevistados

4.8.1.1 Perfil socioprofissional

A caracterização dos respondentes foi realizada com base nas perguntas do roteiro de entrevista (apresentado no APÊNDICE A) feitas aos auditores fiscais e se refere a gênero, cargo ocupado, faixa etária, formação acadêmica, tempo que trabalha na Secretaria e função.

Em relação ao gênero, existe mais predominância do sexo masculino, sete entrevistados; sendo uma do sexo feminino (FISC3).

A distribuição por cargo identificou que os entrevistados ocupam o cargo de Auditor Fiscal da Receita Estadual (AFRE) e um Coordenador de Fiscalização (FISC6).

Pode-se observar que dois dos entrevistados encontram-se na faixa etária de 56 e 52 anos (FISC2 e FISC 7), três com 48 anos (FISC1, FISC4 e FISC6) e, a seguir, um com 45 anos (FISC5), um com 40 anos (FISC3) e um com 39 anos (FISC8), respectivamente. Uma consideração importante, levando-se em conta o perfil dos entrevistados, é que a totalidade dos entrevistados é de pessoas mais velhas e com ocupação profissional bem definida.

Quanto à formação acadêmica, existe predominância de curso superior na amostra, sendo o nível de instrução em Direito (FISC2, FISC4 e FISC7), Administração de Empresas (FISC1, FISC6 e FISC7), Ciências Contábeis (FISC3), Engenharia Agrônoma (FISC5) e Engenharia Civil (FISCO 8).

Dos fiscais entrevistados, todos têm especialização em: Direito Tributário (FISC1, FISC2, FISC3, FISC4, FISC6, FISC7 e FISC8), Comércio Exterior e Contabilidade (FISC3) e Gerenciamento da Pequena e Microempresa (FISC5). Isto mostra que todos os fiscais que compõem a entrevista julgam importante a formação acadêmica para conquistar o reconhecimento na Secretaria e no mercado, aliada à própria aquisição de conhecimentos.

Considerando o tempo que trabalha na Secretaria, foi identificado que quatro entrevistados (FISC4, FISC7, FISC2 e FISC1) têm 30, 28, 22 e 21 anos, sendo que

um tem 13 anos (FISC8), outro tem 10 anos (FISC5) e dois têm oito anos (FISC3 e FISC6).

A maioria dos entrevistados está na função entre 24, 22 e 21 anos, registrando-se tal situação em quatro deles (FISC4, FISC2, FISC7 e FISC1). É importante destacar que uma entrevistada atua na função há 13 anos (FISC8) outro há 10 anos (FISC5) e dois com oito anos (FISC3 e FISC6). Esses dados mostram que eles atuam como auditor fiscal há algum tempo, desempenhando as suas funções ao longo das transformações ocorridas no mercado.

Certificou-se, ainda, que os entrevistados têm ampla experiência na área de atuação. Essa experiência ficou patente nas entrevistas, pelas suas percepções sobre “Substituição Tributária”, que vêm produzindo novas atuações na Secretaria e no mercado, a partir das novas exigências organizacionais e empresariais.

4.8.1.2 Sobre a modalidade Substituição Tributária

Por meio da percepção dos entrevistados, foi possível conhecer suas opiniões sobre a modalidade de fiscalização chamada ST. A avaliação dos fatores relativos a ST foi feita levando-se em consideração questões que abordavam os seguintes aspectos:

Através de estudos teóricos e da prática na atividade fiscal (FISC1).

Assistindo aula de Direito Tributário em curso de graduação (FISC2).

No trabalho externo em transportadoras (FISC3).

Este regime sempre foi utilizado pelo estado, anteriormente para alguns setores apenas, hoje para a maioria de produtos comercializados no estado (FISC4).

Concursos públicos (FISC5).

Através da divulgação e cursos promovidos pela SEF/MG (FISC 6).

Estudo por iniciativa própria e cursos internos da SEF (FISC7).

Conheci através do trabalho (FISC8).

A maioria dos entrevistados trabalha com a ST, com tempo de atuação na área de: 26 e 13 anos (FISC7 e FISC8), 10 anos (FISC4 e FISC5) e, a seguir, cinco anos (FISC6), três anos (FISC1 e FISC2) e não trabalho no momento (FISC3).

Buscando identificar a compreensão que os entrevistados possuem sobre os setores que trabalham e que estejam regidos pela ST, foi-lhes solicitado que opinassem sobre aqueles que consideram mais significativos. Os setores

mencionados foram: combustíveis (FISC1, FISC2, FISC5 e FISC4); medicamentos (FISC4, FISC7 e FISC8); bebidas quentes e frias (FISC4 e FISC8); veículos automotores (FISC4 e FISC7); logística (FISC3 e FISC5); autopeças (FISC7 e FISC8); material de construção (FISC7); perfumaria, cosméticos e higiene (FISC8); material elétrico (FISC8); posto fiscal (FISC5); e diligência (FISC5).

No que diz respeito aos treinamentos sobre ST, todos participaram aproximadamente de um a quatro treinamentos sobre ST: Fiscalização e Arrecadação, ST Aplicada e ST Legislação, cuja carga horária compreendeu entre 16 e 40 horas, realizadas a maioria na SEF/MG, conforme descrito no Quadro 5.

CURSO	QUANT.	LOCAL	CARGA HORÁRIA	ENTREVISTADO
Substituição Tributária	4	DFT/BH	32 horas	FISC5
Substituição Tributária	3	SEF/MG	24 horas	FISC 6
Substituição Tributária: Fiscalização e Legislação	3	BH/MG	40 horas	FISC7
Substituição Tributária	2	Hotel Cheveny	40 horas	FISC8
Substituição Tributária	1	SEF/MG	16 horas	FISC1
Substituição Tributária Aplicada	1	SEF/MG	40 horas	FISC2
Substituição Tributária: Legislação	1	Hotel BH/MG	40 horas	FISC3
Não fez nenhum curso	-	-	-	FISC4

Quadro 5 – Treinamentos sobre Substituição Tributária realizados pelos entrevistados.

Fonte: SEF/MG (2009). Dados elaborados pelo pesquisador.

4.8.2 Impacto da introdução da Substituição Tributária

4.8.2.1 No aumento total da arrecadação

Por meio da percepção e experiência dos entrevistados, foi possível conhecer suas opiniões sobre o impacto da introdução da ST no aumento total da arrecadação do ICMS, aplicando-se uma escala de “zero a 100%”.

No conjunto de acontecimentos abordados pelos entrevistados, o aumento do controle do sistema tributário foi considerado e discutido no decorrer da realização das entrevistas. Um entrevistado concorda que há necessidade de os setores incorporarem o controle à ST na arrecadação do ICMS (FISC5). Ressalta-se, entretanto, que um entrevistado reconhece que um melhor controle na parte inicial da cadeia de distribuição favorece a repercussão tributária do ICMS (FISC1).

De um lado, um entrevistado mostrou que o impacto ocorre por “causa do pagamento antecipado pelo comprador e recolhido aos cofres públicos pelo vendedor” (FISC7). De outro lado, existe um forte traço que identifica que a ST utilizada na arrecadação do ICMS oferece vantagens no momento em que evita a pulverização da fiscalização (FISC2), reduz a concentração da arrecadação (FISC4) e reduz também a sonegação fiscal (FISC6). Houve equilíbrio nas respostas dos entrevistados, podendo-se afirmar que eles reconhecem que a introdução da ST no aumento total da arrecadação do ICMS causa impacto, como mostram os relatos de entrevistas:

O impacto é em torno de 50%. A ST evita a pulverização da fiscalização, concentrando em um universo reduzido de responsáveis tributários por substituição a verificação da exatidão dos valores recolhidos. Outra vantagem é que esses responsáveis tributários substituídos, em geral, constituem um grupo de empresas bem organizadas preocupadas com a própria imagem e que possuem grandes ativos, aumentando a garantia do crédito tributário (FISC2).

Aumenta a arrecadação em 50%: a concentração da arrecadação em menos contribuintes facilitando a fiscalização (FISC4).

No setor de atuação não tem dados anteriores à ST. Mas caso fosse retirada esta forma de recolhimento, a arrecadação poderia cair mais de 50%, devido à facilidade de sonegação que o setor permite (FISC 6).

Dois entrevistados reconhecem que não tem como avaliar ou quantificar o impacto da introdução da ST no aumento da arrecadação do ICMS (FISC3 e FISC 8).

4.8.2.2 No aumento da arrecadação do setor

Foi pertinente também avaliar o impacto da introdução da ST no aumento da arrecadação do ICMS do setor de atuação dos entrevistados, aplicando-se também uma escala de “zero a 100%”.

Na comparação das respostas, um entrevistado reconhece que “todo o setor já é baseado na ST”, sendo o impacto “0%” (FISC1).

Em contrapartida, um entrevistado reconheceu que o impacto se dá na arrecadação do ICMS no setor (FISC7), mas para que os resultados dessa arrecadação sejam satisfatórios, seria necessária fiscalização nos setores da indústria, de atacado ou nos distribuidores:

Um impacto de 80%, com a necessidade das guias de recolhimento serem apresentadas juntamente com as NFs à fiscalização, bem como uma fiscalização em menor número de contribuintes dos setores da indústria, atacadista ou distribuidor.

Observa-se, entretanto, entre três entrevistados, equilíbrio nas opiniões, na medida em que indicam que o aumento na arrecadação do ICMS causa impacto, identificando que a introdução da ST aumenta o ganho, reduz e inibe a sonegação e melhora a fiscalização. Isto se ilustra nas seguintes falas:

Também avalio em 50% o ganho com a ST no setor de combustíveis (FISC2).

Em 60%, uma vez que proporciona mais facilidade de fiscalizar (FISC5).

Somente em 50%, pelo fato de na natureza jurídica do tributo a sonegação ser tratada como apropriação indébita (FISC4).

No setor de atuação não tem dados anteriores à ST, mas avalio em torno de 50% o aumento [...] (FISC 6).

Os entrevistados FISC3 e FISC8 reconhecem também que não têm como avaliar ou quantificar o impacto da introdução da ST no aumento da arrecadação do ICMS do setor.

Na Tabela 20 é apresentada uma análise-síntese do impacto da introdução da ST no aumento da arrecadação, na arrecadação total do ICMS e na arrecadação do setor de atuação, que foi extraída dos relatos dos entrevistados.

Tabela 20 - Impacto da introdução da Substituição Tributária no aumento da arrecadação do ICMS no total e no setor.

NO TOTAL	%	ENTREVISTADO
Controla o sistema tributário	100	FISC5
Antecipa o pagamento do comprador	80	FISC7
Evita a pulverização da fiscalização	50	FISC2
Reduz a concentração de arrecadação	50	FISC4
Reduz a sonegação fiscal	50	FISC6
NO SETOR		
Melhora a fiscalização	80	FISC7
Melhora a fiscalização	60	FISC5
Reduz e inibe a sonegação	50	FISC4
Aumenta o ganho para o setor	50	FISC2

Fonte: SEF/MG (2009). Dados elaborados pelo pesquisador.

4.8.2.3 O aumento da receita depois da introdução da Substituição Tributária

As entrevistas foram utilizadas buscando-se obter dados com certo nível de profundidade, mais facilmente e de modo mais rápido, permitindo aos entrevistados flexibilidade e abertura ao exporem suas opiniões sobre o crescimento da receita fiscal após a introdução da ST. Além disso, representar os diferentes e muitas vezes contraditórios pontos de vista sobre o crescimento ocorrido no “setor industrial” seguido pelo “atacado”, levando-se em consideração que no “comércio varejista” a receita ficou praticamente inalterada.

A pesquisa mostrou que a maioria dos entrevistados (quatro) concorda totalmente que houve mais crescimento da receita fiscal após a introdução da ST no “setor industrial”, seguido pelo “atacado”. Observa-se, entretanto, entre os entrevistados, equilíbrio nas opiniões, na medida em que indicam que no “comércio varejista” a receita diminuiu.

Se o imposto é antecipado para o fabricante, então automaticamente e nas etapas seguintes a arrecadação diminuiria (FISC3).

O comércio varejista muitas das vezes já recebe a mercadoria com o imposto retido na operação anterior; difícil fiscalização; grande quantidade de microempresas (FISC4).

Devido ao regime de recolhimento, no comércio varejista a receita deve ter diminuído (FISC5).

No comércio varejista deve ter ocorrido uma queda na arrecadação, já que o ICMS foi antecipado no setor industrial ou atacadista (FISC8).

Dois entrevistados concordam parcialmente, mostrando com transparência que a ST já influenciava o crescimento da receita fiscal “no comércio varejista”.

Vários componentes do varejo, especialmente no setor de construção civil, já eram afetados pela ST (FISC1).

Concordo parcialmente, uma vez que parte do imposto que era recolhido pelo varejo passou a ser recolhido pelo fabricante ou atacadista (FISC 6).

Ao se discutir na entrevista sobre o maior crescimento da receita fiscal após a introdução da ST, FISC2 mostrou posição distinta ao afirmar que é no “setor de comércio varejista” que a ST deveria apresentar sua maior eficácia:

Não faz sentido, uma vez que a ST:

- 1) Tem grande eficácia para o comércio varejista visto que, por ser um setor pulverizado, é impossível de ser fiscalizado em sua totalidade.
- 2) Possibilita que o tributo devido pelo varejista seja retido e pago pelo atacadista ou industrial, conforme determine a lei.
- 3) Possibilita que seja repassado tal custo ao varejista, com indicação no documento fiscal da base de cálculo e valor do imposto retido por ST.

Apreendeu-se, também, a preocupação do entrevistado FISC7 com a questão do “setor de comércio varejista” ficar praticamente inalterada. Ele cita como exemplo:

Na realidade quem repassa o numerário para se quitar o imposto a cada operação é o vendedor e este necessita de comprovante e, caso não haja pagamento antecipado (antes do transporte), quem é chamado à regularização do imposto e multas é o contribuinte mineiro, exceto nos casos de regime especial celebrado com a SEF/MG.

A fim de identificar a compreensão que os entrevistados possuem sobre o aumento das receitas em setores como “papeleria”, “produtos óticos”, “colchoaria”, “perfumaria”, “cosméticos e higiene”, entre outros, depois da introdução da ST foi-lhes solicitado que opinassem sobre a diferença de um setor para outro. Para alguns entrevistados, há mudança total de comportamento nos setores quando:

Em setores com alíquotas altas e grande margem de valor agregado o ganho com a sonegação torna-se muito compensador, além do que mercadorias de pequeno volume e grande valor econômico têm a possibilidade de serem transportadas de forma “camuflada” ou até mesmo em veículos de passeio (FISC2).

Quanto mais fragmentado o setor, menos efeito terá o setor (FISC3).

São setores industriais concentrados em número pequeno de contribuintes onde a ST facilitou a fiscalização e o controle da evasão fiscal foi verificado anteriormente (FISC4).

Ocorre diferença na política fiscal [...] (FISC5).

Quanto maior fragmentação, menor será o efeito da ST (FISC8).

Um aspecto que chamou a atenção é que dois respondentes (FISC1 e FISC6) não conhecem ou não sabem dizer sobre o aumento das receitas em setores como “papeleria”, “produtos óticos”, “colchoaria”, “perfumaria, cosméticos e higiene”, entre

outros, depois da introdução da ST, contra um que não respondeu por ser necessária fazer uma análise comparativa dos setores (FISC7).

Os setores nos quais teria ocorrido aumento de arrecadação mais expressivo, conforme os respondentes, foram: “construção civil”, “perfumaria, cosméticos e higiene”, “produtos óticos”, “papelaria”, “colchoaria”, “siderurgia”, “autopeças” e “material de construção”. Nas razões para a escolha destes setores foram levados em consideração: controle, práticas de sonegação, mercado fragmentado, evasão fiscal e baixo número de produtores.

Acredito que no setor de varejo da construção civil. O setor passou a ter um maior controle (FISC1).

Acredito que, pela ordem, o maior aumento se daria nos setores de perfumaria, cosméticos e higiene e papelaria, visto que práticas simples de sonegação como a venda sem documento fiscal perderiam sua eficácia.(FISC2).

Colchoaria, porque tem menos fabricantes. O mercado de colchões é menos fragmentado (FISC3).

Todos os setores mencionados. Pelo fato de serem setores industriais concentrados em número pequeno de contribuintes onde a ST facilita a fiscalização e o controle da evasão fiscal (FISC4).

Colchoaria, uma vez que há menor número de produtores neste setor (FISC5).

Siderurgia e autopeças e material de construção, porque nestes setores havia um índice alto de sonegação na ponta (FISC 6).

Autopeças, porque a sonegação antes era muito maior (FISC7).

Provavelmente, os setores em que a produção esteja mais concentrada em um menor número de fabricantes. Os setores em que a produção é concentrada num menor número de contribuintes são mais facilmente controlados pela fiscalização (FISC8).

É significativo o posicionamento dos entrevistados que ofereceram contribuição efetiva para melhor analisar o crescimento da receita fiscal após a introdução da ST. No que se refere aos setores pesquisados, os entrevistados têm conhecimento de que o aumento se dá na medida em que ocorre mudança na arrecadação do ICMS.

4.8.3 Elementos atinentes à política de fiscalização de Substituição Tributária

No que diz respeito aos elementos e aspectos atinentes à política de fiscalização de ST, levaram-se em consideração questões que abordavam as

seguintes variáveis: segurança, eficiência e eficácia, aumento do controle do sistema tributário, redução e inibição da evasão fiscal, racionalização do trabalho fiscal e efetividade. Estes quesitos foram avaliados em uma escala de “zero a 100%”.

4.8.3.1 Melhoria na segurança

Ao se discutir na entrevista sobre o impacto da introdução da ST na melhoria da segurança (redução de perdas, desperdícios e riscos de evasão fiscal) do sistema de arrecadação de ICMS do estado de Minas Gerais, ocorreu o seguinte:

Os entrevistados mostraram posição distinta ao afirmar que na correta implantação da segurança devem ser levados em consideração: simplificação da fiscalização, tipo de operação, uso de “subterfúgios”, redução de imposto por omissão de faturamento, controle da cadeia de distribuição e universo maior do que o número de fiscais. Baseando-se nos conhecimentos e experiências, os entrevistados apresentaram as seguintes avaliações:

Considero que melhora a segurança em 90%, simplificando a fiscalização (FISC5).

Oitenta por cento, porque, de um modo geral, a arrecadação ocorre no início de cada operação (FISC7).

Aproximadamente 70%. Isto se dá pelo fato de o recolhimento ocorrer em cima de um fato gerador presumido, impedindo o uso de “subterfúgios” por parte do contribuinte, tais como: aproveitamento de créditos indevidos, subfaturamento e outros que visam a suprimir o saldo devedor do imposto(FISC4).

Melhora a segurança em 50%, porque este percentual equivale ao impacto de redução do imposto por omissão de faturamento ou da prática por subfaturamento conhecida por “meia nota” (FISC2).

Um aspecto que chamou a atenção sobre as melhorias da segurança é que um entrevistado manifestou ter consciência de que não é possível quantificar essas melhorias, uma vez que, com a ST, o aparato de fiscalização pode ser diminuído, já que o número de contribuintes é consideravelmente reduzido (FISC8). Um entrevistado reconhece que não tem informação suficiente para avaliar esse aspecto(FISC 6).

4.8.3.2 Eficácia do sistema

Os resultados mostram que os conhecimentos e experiências dos entrevistados sobre a melhoria da eficácia do sistema (aumento da capacidade da SEF/MG em realizar suas metas) são satisfatórios.

Procurando compreender os aspectos referentes aos impactos na introdução da ST de arrecadação do ICMS do estado de Minas Gerais, percebeu-se uma linha diversificada na visão dos entrevistados quanto a este quesito, que compreende: facilidade de fiscalização, diminuição do número de contribuintes, máquinas e produção, combinação de técnicas e controle da cadeia de distribuição.

Avalio em 90%, uma vez que facilita a fiscalização (FISC5).

Diminui o número de contribuintes a ser fiscalizado em 50% (FISC3).

Considero que melhora a eficácia em apenas 40% (FISC7).

Somente 30%. A implementação da ST por si só não garante melhoria de eficácia, esta há de ser conseguida combinando a técnica da ST com medidas adequadas de fiscalização para identificar as novas práticas de sonegação e a maneira de combatê-las. Por isso acredito que há uma perda de parcela do ganho com a implementação da ST ao longo do tempo (FISC2).

Referente à melhoria da eficácia do sistema (aumento da capacidade da SEF/MG em realizar suas metas), os resultados apresentados são por demais semelhantes. A melhoria causa impacto na introdução da ST de arrecadação do ICMS em 70%, indicando facilidade de controle fiscal (FISC4) e de arrecadação(FISC6).

4.8.3.3 Eficiência do sistema

Foi pertinente observar, no decorrer da entrevista, como os conhecimentos e experiências dos entrevistados se inserem no impacto da introdução da ST na melhoria da eficiência do sistema (redução do volume de recursos despendidos para produzir uma unidade arrecadada) de arrecadação do ICMS do estado de Minas Gerais. Percebeu-se que a fiscalização, a redução dos recursos com pessoal e o controle da distribuição da cadeia, agregadas à arrecadação do ICMS, influenciam esse processo:

Avalio em 90%, uma vez que facilita a fiscalização (FISC5).

Considero 70%, porque os recursos com pessoal foram reduzidos (aumento da arrecadação com diminuição do quadro de servidores) e realocação dos recursos em investimentos na capacitação e informatização do sistema de arrecadação (FISC4).

Avalio em 40%, uma vez que as máquinas não trabalham sem recursos humanos (FISC7).

Procurando compreender os aspectos referentes à melhoria da eficiência do sistema (redução do volume de recursos despendidos para produzir uma unidade arrecadada), percebeu-se uma linha diversificada de conhecimento e experiência do entrevistado FISC2 quanto às etapas de arrecadação do ICMS do estado de Minas Gerais, que compreendem:

Somente em 20%, porque a implementação da ST concentra em poucos substitutos tributários a responsabilidade pela retenção e arrecadação do tributo, diminuindo muito os recursos humanos e materiais necessários a fiscalização de determinado setor.

No caso do ICMS:

- 1)As possibilidades de verificação da sonegação não se restringem à escrituração fiscal e contábil, mas se estendem ao trânsito das mercadorias;
- 2) Isto implica uma estrutura de fiscalização onerosa e pouco flexível a rearranjos imediatos;
- 3) O que limita a redução do volume de recursos despendidos para produzir uma unidade arrecadada.

Referente a estas questões, existe uma uniformidade de respostas dos entrevistados ao concordarem que não têm como avaliar (FISC3) ou não têm informação suficiente para avaliar se existe redução (FISC 6).

4.8.3.4 Aumento do controle do sistema tributário

Verificou-se que, no impacto da introdução da ST no aumento do controle no sistema (redução do número de contribuintes a serem fiscalizados por unidade fiscal ou por profissional), os resultados normalmente são alcançados.

Na arrecadação do ICMS do estado de Minas Gerais levaram-se em consideração, além da fiscalização, aspectos específicos como divisão da fiscalização, redução da quantidade de contribuintes, fiscalização da cadeia do setor, controle na cadeia de distribuição e fiscalização do contribuinte:

Avalio em 90%, uma vez que facilita a fiscalização (FISC5).

Em 70%, uma vez que permite a divisão da fiscalização em setores específicos, com aperfeiçoamento do conhecimento do servidor no combate às técnicas de sonegação utilizadas, reduzindo o número de contribuintes fiscalizados (FISC4).

Aproximadamente 60%. Reduz-se a quantidade de contribuintes a fiscalizar, porém não se diminui a análise sobre as operações e a responsabilidade de constituição e formalização do crédito tributário pelo Auditor Fiscal da Receita Estadual (AFRE) - (FISC7).

Em 20%. Por um lado, ocorre a redução do número de contribuintes a serem fiscalizados por unidade fiscal ou por profissional. De outro lado, a fiscalização não pode se dar ao "luxo" de focar somente em contribuintes por ST, há que se fiscalizar toda a cadeia do setor para não correr o risco de mercadorias entrando e saindo de estabelecimentos sem estarem "acobertadas" por documento fiscal. Salienta-se, ainda, que é da natureza do ICMS a circulação de mercadorias, daí a necessidade de fiscalização do trânsito das mercadorias, que em alguns casos pode ser entendido como a entrada e saída de cada estabelecimento (FISC2).

A ST não alcança todas as mercadorias, portanto, sempre existe uma demanda grande de contribuintes para serem fiscalizados (FISC 6).

Todavia, um entrevistado reconhece que não tem como avaliar essas questões (FISC3).

4.8.3.5 Redução ou inibição da evasão fiscal

De um lado, quatro entrevistados reconhecem que há impacto da introdução da ST na maximização da receita (redução e inibição da evasão fiscal) pelo sistema de arrecadação do ICMS do estado de Minas Gerais. De outro lado, um entrevistado identifica falhas no controle, indicando que a sonegação é alta, contra um que afirma que não há maximização da receita.

Avalio em 90%, uma vez que facilita a fiscalização (FISC5).

A melhoria no controle gera a maximização da receita em 70% (FISC4).

Em 40%. Inicialmente, cabe salientar que para alguns setores fica difícil uma avaliação, uma vez que a implementação da ST se deu, no primeiro momento, da competência do estado para tributá-lo, como é o caso dos combustíveis. O fato mais relevante para tal avaliação se deu no momento em que o estado de São Paulo denunciou o convênio ICMS para cobrança de ST sobre medicamentos, pois que o retorno dos varejistas ao regime de débito e crédito implicou uma perda de arrecadação que pode ser avaliada aproximadamente entre 40 e 50% no setor (FISC2).

Cabe destacar que FISC6 reconhece que não tem como avaliar essas questões (FISC6).

4.8.3.6 Racionalização do trabalho fiscal

Sobre a avaliação do impacto da introdução da ST no aumento de racionalização do trabalho do sistema de arrecadação do ICMS do estado de Minas Gerais, a análise de dados encontrou divergências de opiniões entre os entrevistados. Três consideraram que há impacto na racionalização do trabalho, ou seja, menos quantidade de recursos humanos e financeiros por unidade arrecadada. Em contrapartida, dois mostraram que não há impacto na arrecadação do ICMS.

Avalio em 90%, uma vez que facilita a fiscalização (FISC5).

A melhoria no controle gera a maximização da receita em 70% (FISC4).

Em 20%. Inicialmente, cabe salientar que para alguns setores fica difícil uma avaliação, uma vez que a implementação da ST se deu, no primeiro momento, da competência do estado para tributá-lo, como é o caso dos combustíveis. O fato mais relevante para tal avaliação se deu no momento em que o estado de São Paulo denunciou o convênio ICMS para cobrança de ST sobre medicamentos, pois que o retorno dos varejistas ao regime de débito e crédito implicou uma perda de arrecadação que pode ser avaliada aproximadamente entre 40 e 50% no setor (FISC2).

Considero que a racionalização de um setor simplesmente disponibiliza recursos para outros setores que não eram alcançados, mantendo-se o custo operacional (FISC 6).

Em relação ao aumento de racionalização do trabalho do sistema de arrecadação do ICMS do estado de Minas Gerais, o entrevistado FISC 3 mencionou que não se pode falar apenas em “redução de recursos humanos, quando é necessário um sistema de informática eficaz aliado ao universo de contribuintes a serem monitorados, compatíveis com o número de profissionais”.

4.8.3.7 Aumento da efetividade

As variáveis que contribuem para a avaliação do impacto da introdução da ST no aumento da efetividade (fazer a coisa que tem que ser feita) do Sistema de Arrecadação do ICMS do estado de Minas Gerais, segundo os entrevistados, abrangem as seguintes dimensões: fiscalização, planejamento, denúncia do

convênio ICMS, competência profissional, conhecimento técnico e motivação e controle na cadeia de distribuição. Isto se ilustra nos relatos de entrevistas:

Avalio em 90%, uma vez que facilita a fiscalização (FISC5).

Em torno de 80% , facilitando o planejamento (FISC 6).

Em 40%. Inicialmente, cabe salientar que para alguns setores fica difícil uma avaliação, uma vez que a implementação da ST se deu, no primeiro momento, da competência do estado para tributá-lo, como é o caso dos combustíveis. O fato mais relevante para tal avaliação se deu no momento em que o estado de São Paulo denunciou o convênio ICMS para cobrança de ST sobre medicamentos, pois que o retorno dos varejistas ao regime de débito e crédito implicou uma perda de arrecadação que pode ser avaliada aproximadamente entre 40 e 50% no setor (FISC2).

Aproximadamente em 40%. A fiscalização necessariamente deve ser exercida por profissional competente e capacitado (FISC7).

30%. O aumento da efetividade está mais afeta ao conhecimento técnico e dedicação do corpo de servidores em ter motivação para cumprir as estratégias dentro de um planejamento fiscal previamente definido e acordado (FISC4).

É fundamental registrar que um entrevistado não teve como avaliar o aumento da efetividade, uma vez que “não adianta falar em ST sem antes introduzir um sistema de informática viável, informar os contribuintes, capacitar e treinar os profissionais envolvidos” (FISC3).

Um outro entrevistado, o FISC8, não achou possível quantificar. No entanto, entende que, apesar da fiscalização do ICMS demandar menos fiscais com a ST, o número de fiscais necessários ainda está muito aquém do ideal (FISC8).

A Tabela 21 apresenta uma análise-síntese dos elementos e aspectos atinentes à política de fiscalização de ST.

Tabela 21 - Elementos atinentes à política de fiscalização de Substituição Tributária.

ELEMENTO	DESCRIÇÃO	%	ENTREVISTADO
SEGURANÇA	Facilitar a fiscalização	90	FISC5
	Tipo de operação	80	FISC7
	Usar “subterfúgios”	70	FISC4
	Reduzir imposto	50	FISC2
EFICÁCIA DO SISTEMA	Facilitar a fiscalização	90	FISC5
	Facilitar o controle fiscal	70	FISC4
	Facilitar a arrecadação	70	FISC6
	Diminuir o número contribuintes	50	FISC3
EFICIÊNCIA DO SISTEMA	Facilitar a fiscalização	90	FISC5
	Reduzir os recursos com pessoal	70	FISC4
CONTROLE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO	Facilitar a fiscalização	90	FISC5
	Dividir a fiscalização	70	FISC4
	Reduzir a quantidade de contribuintes	60	FISC7
EVASÃO FISCAL	Facilitar a fiscalização	90	FISC5
	Melhorar o controle	70	FISC4
	Denunciar convênio do ICMS	40	FISC2
RACIONALIZAÇÃO DO TRABALHO	Facilitar a fiscalização.	90	FISC5
	Melhorar o controle	70	FISC4
EFETIVIDADE	Facilitar a fiscalização	90	FISC5
	Facilitar o planejamento	40	FISC6
	Denunciar o convênio do ICMS	40	FISC2
	Ter competência profissional	40	FISC7

Fonte: SEF/MG (2009). Dados elaborados pelo pesquisador.

4.9 Vantagens e desafios da implantação da Substituição Tributária

Os resultados mostraram que há preocupação dos entrevistados com os aspectos que facilitam ou dificultam a articulação entre ST e sistema de arrecadação de ICMS do estado de Minas Gerais e a necessidade daqueles envolvidos procurarem alternativas para melhoria do funcionamento do sistema, a partir de uma ação conjunta.

Diversos aspectos trazem melhoria ao sistema de arrecadação de ICMS, como obter informações das operações tributárias. Isto se comprova na resposta:

Foi obter informações das operações tributadas por meio de empresas responsáveis por substituição, em geral mais bem estruturadas e com mais disposição para o cumprimento de obrigações tributárias principal e acessórias (FISC2).

Evidenciou-se, no discurso dos entrevistados, que as vantagens que facilitam a utilização do ST para melhorar o funcionamento do sistema arrecadação de ICMS

são complementares, levando-se em consideração: diminuição no número de contribuintes, controle mais fácil de contribuintes e redução no número de responsáveis pelo recolhimento.

Diminui o universo de contribuintes, tornando mais viável a forma de monitorá-los. (FISC3).

Controle mais fácil, menor número de contribuintes (FISC5).

Redução do número de responsáveis pelo recolhimento (FISC 6).

Enfatiza-se também a importância da fiscalização concentrada nesse processo, que vai gerar economia administrativa, permitindo melhoria no funcionamento do sistema de arrecadação de ICMS: “com a ST, pelo fato do imposto ser cobrado no início da cadeia de produção, a fiscalização pode ser concentrada, gerando economia administrativa ao estado” (FISC 8).

No entanto, os fatores dificultadores ressaltados pelos entrevistados foram mencionados levando-se em consideração questões que abordavam legislação tributária extensa e complexa, falta de um sistema de informática, fiscalização em outros estados, controle do processo no trânsito de mercadorias e diminuição dos recursos humanos. Isto se comprova a seguir:

Legislação tributária complexa e extensa e a falta de um sistema de informática eficaz tanto para os contribuintes quanto para os profissionais(FISC3).

Dificuldade de fiscalizar em outros estados (FISC5).

Dificuldade de controlar o processo no trânsito de mercadorias (FISC 6).

Diminuição da quantidade de contribuintes a fiscalizar (FISC7).

Registrou-se que o esgotamento do sistema produtivo mineiro vai se refletir em um dificultador na melhoria do funcionamento do sistema de arrecadação do ICMS, conforme depoimento:

Em longo prazo seria o esgotamento do sistema produtivo mineiro frente a outras unidades da federação que estão oferecendo desonerações fiscais em grande quantidade (aumento da arrecadação e queda do PIB estadual). O melhor sistema seria aquele implantado uniformemente em todos os estados (FISC4).

Também foram levados em consideração como dificultador aspectos relacionados ao contribuinte, uma vez que ele vai ser punido por ter de antecipar o imposto de um fato que ainda não ocorreu.

O imposto é baseado numa presunção (venda pelo valor determinado pelo estado), que muitas vezes não é efetivada, causando prejuízo ao contribuinte. O contribuinte é penalizado por ter de antecipar o pagamento do imposto de um fato que ainda não ocorreu, causando um custo financeiro ao mesmo (FISC8).

No Quadro 6 apresenta-se a síntese das principais das vantagens e desafios que a ST trouxe à melhoria do funcionamento do sistema de arrecadação de ICMS do estado de Minas Gerais, conforme observado na pesquisa empírica.

VANTAGENS	DESVANTAGENS
<ul style="list-style-type: none"> • Informações das operações tributárias. • Diminuição no número de contribuintes. • Melhor controle de contribuintes. • Redução do número de responsáveis pelo recolhimento. • Fiscalização concentrada. • Diminuição dos recursos humanos. 	<ul style="list-style-type: none"> • Legislação tributária extensa e complexa. • Falta de um sistema de informática. • Fiscalização em outros estados. • Controle do processo no trânsito de mercadorias. • Esgotamento do sistema produtivo mineiro. • Punição do contribuinte.

Quadro 6 – Vantagens e desafios da utilização da Substituição Tributária.
Fonte: Elaborado pelo pesquisador (2009).

4.10 Aperfeiçoamento da modalidade Substituição Tributária

Nas mudanças que deveriam ser introduzidas para aperfeiçoar a modalidade de ST adotada pelo sistema de arrecadação de ICMS de Minas Gerais, conforme relato de entrevista de FISC3, foram considerados os seguintes itens: legislação tributária, treinamento e capacitação, informação para o contribuinte e sistema de informática.

Simplificação na legislação tributária.

Treinamento e capacitação para os profissionais.

Informação para os contribuintes e responsáveis (inclusive contadores).

Disponibilidade de um sistema de informática eficaz tanto para os auditores fiscais quanto para os contribuintes.

Aspectos relativos a um melhor sistema de consulta é o item mais reforçado para o aperfeiçoamento da modalidade de ST. Isto fica claro na fala de FISC1:

Um melhor sistema de consulta, por exemplo, às Guias Nacionais de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNREs). E cita como exemplo: no caso das aquisições de álcool de outros estados, em relação às empresas remetentes que não possuem inscrição em Minas Gerais, caso em que deve ocorrer o pagamento do tributo ICMS via GNRE para Minas Gerais.

Diversos aspectos influenciam o aperfeiçoamento da modalidade de ST, como codificação de produtos, preço de mercado, mercadorias, fiscalização em outros Estados e controle de emissão de documentos. Isto se vê nos discursos:

Simplificação no uso da codificação de produtos, adotando a exigência para grupos ao invés de pequenas classes, de forma a evitar o uso indevido de códigos da Norma Brasileira de Mercadoria (NBM) - (FISC4).

Exigência de utilização do preço de mercado utilizado por redes de hipermercados e grandes atacadistas definidos pelo Fisco para elaboração da base de cálculo da ST quando este for superior à Margem de Valor Agregado (MVA) ajustado para evitar-se o subfaturamento (para setores onde não haja edição de tabela de preço mínimo pela SEF) (FISC4).

Inclusão de mais produtos e aperfeiçoamento da fiscalização em outros estados (FISC5).

Sistema de controle da emissão de documento (em parte, já realizado pela NF eletrônica) e do registro destes documentos no destinatário (FISC 6).

O entrevistado FISC8 indicou concessão de regimes especiais, padronização da legislação, controle de mercadorias, legislação “enxuta” e combate do subfaturamento como elementos fundamentais para aperfeiçoar a modalidade de ST.

A concessão de regimes especiais deveria ser muito excepcional; a legislação deveria ser a mesma em todos os estados da federação; o controle de trânsito de mercadorias deveria ser mais efetivo; a legislação (como um todo, não apenas na ST) deveria ser mais “enxuta”; subfaturamento deve ser combatido de alguma maneira.

Os resultados mostraram que os entrevistados aplicam a modalidade de ST satisfatoriamente, e consideram importantes todos os aspectos que compõem o aperfeiçoamento do sistema de arrecadação de ICMS de Minas Gerais.

4.11 Discussão dos resultados

Com base nos resultados alcançados, pode-se inferir que a hipótese “H₀” não se confirma.

Em contrapartida, pode-se inferir que a hipótese “H1” se confirma, colocando em relevo os aspectos das médias de arrecadação dos setores objetos de estudo obtidas “após” a incidência da ST, que foram significativamente diferentes das médias obtidas “antes” dessa ocorrência.

Outra evidência é que as médias das arrecadações dos outros setores, os quais não tiveram ST, “antes” da data-base não foram significativamente diferentes das médias das arrecadações “após” a data de referência, 1º/12/2005.

A hipótese “H1” também é confirmada quando da comparação entre as arrecadações dos setores em análise e o PIB de Minas, além da comparação entre os setores e a receita total do ICMS de Minas Gerais. Acentua-se que o crescimento do ICMS dos setores objetos da pesquisa são mais expressivos do que a evolução do PIB e da receita total.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste capítulo, apresentam-se as conclusões do presente trabalho de pesquisa e recomendações pertinentes para o avanço das pesquisas temáticas de “Gestão da Inovação e da Competitividade”.

O ICMS, de competência dos estados, tem sido objeto de muitas críticas. Também está sujeito a alterações em sua legislação, que muitas vezes dificultam a sua operacionalização. Não há que se negar a dificuldade de se colocar em prática um tributo na competência tributária dos estados. Não se pode esquecer da complexidade legislativa que o ICMS exige. É nesse sentido que cada vez mais são instituídas modalidades de apuração e pagamento deste imposto, que facilitam a arrecadação do ICMS, evitando-se a “evasão fiscal”.

Inserir-se neste contexto a ST, que vem facilitando muito a operacionalização da arrecadação de tributos, principalmente das mercadorias e produtos que apresentam como características um número reduzido de produtores e atacadistas, associados a elevado número de varejistas.

Partindo dessa premissa, montou-se um arcabouço que permite a cobrança antecipada de tributos, instituído por lei, sem de modo algum “ferir” os princípios norteadores do sistema tributário brasileiro.

Não há como negar a relevância do regime de ST, sob todos os aspectos, conforme apresentado neste trabalho. Em particular, pela possibilidade de acompanhamento concentrado da circulação de mercadorias na indústria e no atacado, evitando-se a evasão fiscal de receitas em mercados varejistas pulverizados em elevado número de empresas, bem como pela facilidade de controle e arrecadação de tributos, que exigiram esforços administrativos e humanos.

De regra, verifica-se que o regime de ST, encerrando antecipadamente o ciclo de tributação, trouxe significativo progresso nas receitas tributárias dos diversos “entes” tributantes. Contribuiu, também, para que contribuintes do mesmo setor não sofressem concorrência desleal, visto que muitos deles poderiam estar tirando vantagens da sonegação fiscal, que numa economia competitiva pode definir a permanência da empresa no mercado.

Neste aspecto, o presente estudo teve por finalidade verificar qual o impacto causado pela adoção da política fiscal de ST na arrecadação do ICMS em Minas Gerais, tendo por base os setores de papelaria, produtos óticos, colchoaria, perfumaria e cosméticos, material de limpeza e ferramentas, a partir de 2005. Esses setores são compostos dos seguintes CAEs: 1731009, 4241002, 4471300, 3024008, 4253001, 4441001, 1640003, 4142004, 2210002, 3095002, 4121201, 2221101, 2221209, 4124006, 1172000, 4150007e 4361202

Para isso, buscou-se suporte na pesquisa, a fim de atingir-se o objetivo geral: “constatar se a ST causa impacto na arrecadação do ICMS”. Como desdobramento da pesquisa, também foi focado atingir o objetivo secundário: “fazer avaliação qualitativa da modalidade de fiscalização de Substituição Tributária”.

Em relação à análise do objetivo geral, foi feita uma avaliação quantitativa das receitas tributárias, relativas aos setores/CAEs que foram tratados como foco da pesquisa, que são aqueles que estavam sujeitos à tributação por ST, a partir de dezembro de 2005. Em relação a esses setores, constatou-se, por meio da pesquisa das análises quantitativas, que a ST causou impacto nas receitas de ICMS dos mesmos.

Os elementos que serviram de base para o desenvolvimento deste trabalho, além da análise das arrecadações dos setores que estavam sendo tributados pela sistemática de ST, no período analisado, foi a avaliação do comportamento das arrecadações de outros setores, os quais não foram submetidos à ST em 2004, 2005 nem em 2006.

De posse dos resultados das análises quantitativas, pode-se concluir que o comportamento das receitas tributárias dos setores que não tiveram ST em 2005 não sofreu alterações significativas, quando comparadas às arrecadações de “antes” e de “depois” da data-base (1º de dezembro de 2005). Logo, se os setores que estavam sob ST tiveram impacto na arrecadação e os que não estavam sendo tributados por ST não tiveram alteração da receita, confirma-se que foi a ST que causou impacto positivo no aumento da arrecadação do ICMS dos setores objetos do estudo.

Outro parâmetro utilizado na busca de segurança em relação ao impacto provocado pela ST foi a comparação entre a receita dos setores submetidos à ST em dezembro de 2005 e o PIB de Minas. Também pelos resultados da análise,

constatou-se que o crescimento da receita dos setores com ST foi muito superior ao crescimento do PIB mineiro em relação ao período de referência.

O terceiro parâmetro foi a comparação entre o crescimento da receita dos setores foco da pesquisa e a receita total do ICMS de Minas Gerais. Os resultados revelaram que o crescimento das arrecadações dos setores que tiveram ST foi maior do que o crescimento da receita total de ICMS em Minas no período analisado.

Pelo segundo objetivo se propôs a avaliar os principais elementos e aspectos relativos à política fiscal de ST, em termos de: segurança, eficácia e eficiência, aumento do controle do sistema de arrecadação do ICMS, maximização da receita, racionalização do trabalho e efetividade.

A partir do estudo realizado, por meio da aplicação da metodologia, percebeu-se, ao comparar os elementos, que na correta implantação da segurança devem ser levados em consideração: simplificação da fiscalização, tipo de operação, uso de “subterfúgios”, redução de imposto por omissão de faturamento, controle da cadeia de distribuição e universo maior do que o número de fiscais.

Com base nas opiniões, conhecimentos e experiência dos entrevistados, os resultados sobre a melhoria da eficácia do sistema (aumento da capacidade da SEF/MG em realizar suas metas) são satisfatórios.

Percebeu-se que a fiscalização, a redução dos recursos com pessoal e o controle da cadeia de distribuição, agregadas à arrecadação do ICMS, influenciam a eficiência do sistema.

Encontrou-se, quanto ao impacto da introdução da ST no aumento do controle no sistema (redução do número de contribuintes a serem fiscalizados por unidade fiscal ou por profissional), que os resultados também foram alcançados.

Os relatos de entrevistas mostraram que há impacto da introdução da ST na maximização da receita (redução e inibição da evasão fiscal) pelo sistema de arrecadação do ICMS do estado de Minas Gerais. Porém, identificou-se que há falhas no controle, indicando que a sonegação é alta, bem como não há maximização da receita.

Entre os vários elementos analisados, realça-se que no aumento de racionalização do trabalho do sistema de arrecadação do ICMS do estado de Minas Gerais a análise de dados encontrou divergências de opiniões entre os entrevistados: alguns consideraram que há impacto na racionalização do trabalho, ou seja, menos quantidade de recursos humanos e financeiros por unidade

arrecadada. Outros mostraram que a ST não causa impacto na quantidade de recursos humanos e financeiros.

Cabe salientar que as variáveis que contribuem para a avaliação do impacto da introdução da ST no aumento da efetividade (fazer a coisa que tem que ser feita) abrangem as seguintes dimensões: fiscalização, planejamento, competência profissional, conhecimento técnico e motivação e controle na cadeia de distribuição.

Enfatiza-se que a confirmação em números e análises dinamizada pela avaliação quantitativa, aliada à análise descritiva e às percepções dos entrevistados, permite concluir que a ST causou impacto no aumento da arrecadação dos seis setores foco da pesquisa.

A hipótese levantada nesta pesquisa e definida como: “a média da arrecadação antes da ST é diferente da média após Substituição Tributária” foi confirmada conforme capítulo 4 e o seu grau de atendimento foi levantado conforme análise realizada no item 4.10.

Alguns indícios dessa afirmativa podem ser confirmados quando da análise comparativa entre os setores e da comparação entre os setores e o PIB e entre os setores e a receita total de ICMS.

Estas conclusões precisam, assim, ser equilibradas com suas limitações. Tomados em seu conjunto, os resultados apresentados pelo presente trabalho não são conclusivos, sinalizando a necessidade de aprofundamentos que serão tratados a seguir.

Adicionalmente, a pesquisa se limitou às suas particularidades. Esta investigação, portanto, não pode servir de modelo a todos os demais setores, visto que cada um tem suas particularidades.

Um dos limites que se circunscreve neste estudo está associado ao formato dos dados estatísticos disponíveis, uma vez que estes não são apresentados por setor econômico.

Outra preocupação é que o comportamento da receita está associado a fatores e interferências da economia de mercado, motivo pelo qual um setor pode ter mais crescimento que outro e isso pode refletir diretamente na arrecadação tributária.

Além disso, outro aspecto ponderável é a localização das indústrias que produzem as mercadorias dos setores pesquisados, se elas estão localizadas dentro do Estado ou em outra unidade da federação. A localização do parque industrial

pode refletir nos impostos arrecadados. Se determinada mercadoria é produzida em outro Estado e que esteja sujeita a ST “interna”, a grande incidência do ICMS recai sobre o setor atacadista, uma vez que o distribuidor adquirente é obrigado a recolher o tributo como responsável substituto. De forma diferente, no caso de a mercadoria ser produzida por indústria localizada no Estado de Minas, o substituto tributário é o industrial. Como ficou demonstrado neste trabalho é mais eficiente, eficaz e seguro concentrar a tributação em poucas indústrias do que em vários atacadistas distribuidores das mercadorias ou em inúmeros pontos de vendas do comércio varejista.

No entanto, essas limitações não impediram o alcance dos objetivos estabelecidos no presente estudo.

Como possibilidade de trabalhos futuros, espera-se que este estudo possa servir de estímulo ao desenvolvimento de outras pesquisas com características correlatas ou mesmo que utilizem metodologias diferenciadas.

Diante destas considerações, podem-se citar algumas recomendações para futuras investigações sobre o tema:

- a) Ampliar a aplicação do estudo realizado para outros setores econômicos, a fim de se verificar as realidades distintas e compará-las quanto à sua eficiência e congruência.
- b) Aprofundar estudos que auxiliem na compreensão das razões pelas quais os comportamentos das arrecadações dos setores são diferentes uns dos outros, explicitando-os.
- c) Avaliar de que maneira é feita a seleção nos resultados da receita tributária dos setores em análise “antes” e “depois” da ST, para evitar que eles sejam afetados pelo contexto macroeconômico favorável.

A expectativa é de que este trabalho possa oferecer aos órgãos que adotam a política fiscal de ST na arrecadação do ICMS subsídios para tomada futura de outras decisões, nas diversas modalidades de recolhimento de impostos, por razões de ordem econômica e social. Espera-se, ainda, que possa “inspirar” novos temas a outros ou novos trabalhos, dando continuidade aos estudos iniciados nesta dissertação, na busca por melhoria contínua e por melhor conhecimento sobre a

Substituição Tributária e o sistema de arrecadação de impostos que, se forem bem empregados, podem ser um bom mecanismo para promover mais igualdade social.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, M. C. C. A administração tributária. **Folha de São Paulo**. São Paulo, 17 de novembro, p.3-2.1991.

ALCÂNTARA, Saulo Vinícius. **Substituição tributária em Minas Gerais**. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7757>>. Acesso em: 29 ago.2009.

ANDRADE, Camila. **Que se entende por princípio da seletividade?** Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/noticias/171039/que-se-entende-por-principio-da-seletividade-camila-andrade>>. Acesso em: 15 ago. 2009.

ANDRADE, Maria Margarida. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

ARRUDA, M. **Globalização e sociedade civil: repensando o cooperativismo no contexto da cidadania ativa**. Revista Proposta. São Paulo, n. 74. 1997.

ÁVILA, Humberto. Imposto sobre circulação de mercadoria. Substituição tributária. **Revista Dialética do Direito Tributário**. São Paulo, n.123, p.123-134. 2005.

BALEEIRO, A. **Direito tributário brasileiro**. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1976

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. (Org.) Reforma tributária e Mercosul. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

BERTOLUCCI, A. V. **O custo de administração dos tributos federais no Brasil: comparações internacionais e propostas para aperfeiçoamento**. Tese (Doutorado). Universidade de São Paulo. São Paulo, 2005. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-19012006-0911616/>>. Acesso em: 13 ago. 2009.

BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2004.

BRANCO, Rubens. **Os mitos da arrecadação tributária**. Disponível em: <<http://oglobo.globo.com/blogs/fisco/posts/2009/07/17/os-mitos-da-arrecadacao-tributaria-206009.asp>>. Acesso em: 11 ago. 2008.

BRASIL. **Constituição de 1988**: Constituição Federal. (Org.). Pedro de Milanélio Piovezane; (Coord.) Dulce Eugênia de Oliveira. 4 ed. São Paulo: Rideel, 1999.

BRASIL. **Lei complementar nº 102, de 11 de julho de 2000**. Altera dispositivos da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, que 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. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/LEIS/LCP/Lcp102.htm>>. Acesso em: 14 ago. 2009.

BRASIL. **Lei complementar nº 99, de 20 de dezembro de 1999.** Dá nova redação ao inciso I do art. 33 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, que 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. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/lcp99.htm>>. Acesso em: 14 ago. 2009.

BRASIL. **Lei Complementar nº 92, de 23 de dezembro de 1997.** Altera a legislação do 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. Disponível em: <<http://www.sefa.pa.gov.br/LEGISLA/leg/Diversa/LeisComplementares/LC%2092-97.htm>>. Acesso em: 14 ago. 2009.

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 (LEI KANDIR). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/LEIS/LCP/lcp87original.htm>>. Acesso em: 14 ago. 2009.

BRASIL. **Lei nº 6.763 de 1975.** Dispõe sobre a consolidação da Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais e dá outras providências. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/conselho_contribuintes/amparo_legal/lei_6763.pdf>. Acesso em: 18 jul. 2009.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro 1966.** Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à união, estados e municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 06 ago. 2009.

BRASIL. **Decreto nº 44.648, de 1º de novembro de 2007.** Altera o Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, e dá outras providências. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/d44648_2007.htm. Acesso em: 26 ago. 2009.

BRASIL. **Decreto nº 44.147, de 14 de novembro de 2005.** Altera o regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/d44147_2005.htm>. Acesso em: 26 ago. 2009.

BRASIL. **Decreto nº 45.138, de 20 de julho de 2009.** Altera o Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/2009/d45138_2009.htm>. Acesso em: 26 ago. 2009.

BRASIL. **Decreto-Lei n.º 398 17 de dezembro de 1998**. Aprova a lei geral tributária que enuncia e define os princípios gerais que regem o direito fiscal português e os poderes da administração tributária e garantias dos contribuintes. Disponível em: <http://www.parlamento.pt/OrcamentoEstado/Documents/Legislacao_PPL162/DL398_98_a64.pdf>. Acesso em: 15 ago. 2009.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968**. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.sefa.pa.gov.br/LEGISLA/leg/Diversa/LeisComplementares/Dec-Lei%20406-68%20Fed.htm>>. Acesso em: 15 ago. 2009.

BRASIL. **Convênio ICMS CONFAZ nº 81 de 10 setembro 1993**. Estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de Substituição Tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal. Disponível em: <http://www.abitrigo.com.br/legislacao_ministerio_da_fazenda.asp>. Acesso em: 18 jul. 2009.

BRASIL. **Convênio ICM 66 de 1988**. Fixa normas para regular provisoriamente o ICMS e dá outras providências. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/CONVENIOS/ICMS/1988/CV066_88.htm>. Acesso em: 14 ago. 2009.

BRITO, Edvaldo. ICMS: inconstitucionalidade da Lei Complementar 87/96. Substituição Tributária. Aplicabilidade do Decreto-Lei 406/68. **Revista Dialética do Direito Tributário**. São Paulo, n.16, p.41-49. 1997.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

CARDOSO, Alessandro Mendes. Da discussão sobre a inclusão do frete na base de cálculo do ICMS na Substituição Tributária referente a veículos. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 148, p.17-25. 2008.

CASTELS, M. **A sociedade em rede**. São Paulo: Paz e Terra, 1999.

CHAGAS, Marco Aurélio Bicalho Abreu. **Apuração e recolhimento do ICMS por Substituição Tributária**. Trabalho Elaborado nº 014 /2008. Disponível em: <colunistas.ig.com.br/.../a-substituicao-tributaria>. Acesso em 28 ago. 2009.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de direito tributário**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

COSTA, Mauro José Gomes. **Acerca da sujeição passiva tributária (2001)**. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2032>>. Acesso em: 16 ago. 2009.

COSTA, Rafael Santiago. Não-incidência de ICMS: Substituição Tributária sobre operações de vendas direta de veículos autônomos a consumidor final. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n.149. 2008.

CUNHA, A.; TEIXEIRA, A. The impacts of trade blocks and tax reform on Brazilian economy. **Revista Brasileira de Economia**. Rio de Janeiro, v.58, n.3, p.325-342, jul./set. 2004.

DIAGRAMA CONTÁBIL. **Conceito de Substituição Tributária**. Disponível em: <http://www.diagramacontabil.com.br/detalhes_noticia.asp?codigo=235>. Acesso em: 26 ago. 2009.

DIRETORIA DE INFORMAÇÕES FISCAIS – DINF/SAIF. Códigos de Atividade Econômica. 2009.

DOMINGUES, N. M. R. Os reflexos do planejamento tributário na contabilidade. XVI CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE 2000, Goiânia. **Anais...** Goiânia 2000.

DOWBOR, Ladislau. Da globalização ao poder local: a nova hierarquia dos espaços. Disponível em: <<http://www.ppbr.co/ld/Sespaco.html>>. Acesso em: 17 ago. 2009.

FABRETTI, Lúdio Camargo. **Contabilidade tributária**. São Paulo: Atlas, 2001.

FARIA, Luis Carlos Silva. **Substituição Tributária do ICMS: injusta imposição confiscatória**. 2 ed. Revista e atualizada após recentes julgados do STF. Curitiba: Juruá, 2008.

FERREIRA, Alexandre Henrique Salema. **A Substituição Tributária progressiva no campo de incidência do ICMS (2003)**. Disponível em: http://www.fiscosoft.com.br/main_index.php?home=home_artigos&m=&nx=&viewid=108115>. Acesso em: 14 ago. 2009.

FILHO, Pacheco Velocino. **A Substituição Tributária no ICMS**. 1999. Dissertação (Mestrado). Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 1999.

FISCOSOFT. **ICMS/MG**. Substituição Tributária: atribuição de responsabilidade. Operações e mercadorias sujeitas ao regime. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/indexsearch.php?PID=104445>>. Acesso em: 28 ago. 2009.

GIAMBIAGI, F.; ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças públicas: teoria e prática no Brasil**. Rio de Janeiro: Campus, 2008.

GOLDEMBERG, Mirian. **A arte de pesquisar**. Rio de Janeiro: Record, 1999.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Tributos**. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home/>. Acesso em: 13 ago. 2009.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. **Sistema tributário**. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br>>. Acesso em: 13 ago. 2009.

JABOUR, Kalil Said Souza. **Formulação de políticas de tributação do estado de Minas Gerais: arenas e atores**. Monografia (Especialização). 2003. Fundação João Pinheiro. Belo Horizonte. 2003.

JUSBRASIL. Minas Gerais: **Substituição Tributária**: Minas Gerais utiliza MVA ajustada. (2008). Disponível em: <http://www.jusbrasil.com.br/noticias/113425/minas-gerais-substituicao-tributaria-minas-utiliza-mva-ajustada>>. Acesso em: 28 ago. 2009.

LAFFER, A.B. **Statement prepared for the joint economic committee**. Jovanovich. New York, 1979, p. 75-79.

LIMA, Edilberto C. P. Reforma tributária no Brasil: entre o ideal e o possível. Texto para discussão. **Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA)**. Brasília, n. 666, 27p. set., 1999,

MAIDA, Fernando. **O impacto da reforma tributária no federalismo brasileiro**. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp.4575>>. Acesso em: 20 ago. 2009.

MALHOTRA, Naresh, K. **Pesquisa de marketing**: uma orientação aplicada. 3 ed. Porto Alegre, Bookman, 2001.

MARIANO, Paulo Antonio; WERNECK, Raphael; BEZERRA, Sandra Regina Alencar. **Substituição Tributária no ICMS**: aspectos jurídicos e práticos. 3 ed. Revista e ampliada. São Paulo: IOB, 2009.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de direito tributário**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MATTOS, Eloá Alves Ferreira; MATTOS, Fernando César Baptista. Os sujeitos da obrigação tributária. In: GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro. **Curso de direito tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MEGGINSON, Leon; MOSLEY, Donald; e PIETRI JR, Paul. **Administração, conceitos e aplicações**. 4 ed. São Paulo: Harbra, 1998.

MELO, José Eduardo Soares. **ICMS**: teoria e prática. 4 ed. Ver. Atual. São Paulo: Dialética, 2000.

MELO, Ângelo Braga Netto Rodrigues. **Substituição Tributária progressiva no ICMS**: teoria e prática. Porto Alegre: Núria Fabris, 2008.

META CONTÁBIL. **Mudanças na Substituição Tributária de Minas Gerais a partir de agosto**. Disponível em: <<http://metacontabil.blogspot.com/2009/07/mudancas-na-substituicao-tributaria-de.html>>. Acesso em: 26 ago. 2009.

MGTM PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. **Planejamento Tributário**. Disponível em <<http://www.mgtm.com.br/>>. Acesso em: 18 jul. 2009.

MORATO, Roberson Lobato; SILVA, Marcelo Abdalla. **O ICMS e o princípio da não-cumulatividade**: um seriado americano de inconstitucionalidades brasileiras (2000). Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1410>>. Acesso em: 15 ago. 2009.

MUSGRAVE, R.A. **Teoria das finanças públicas**. São Paulo: Atlas, 1976.

NETLEGIS. **Minas Gerais: ICMS - Substituição Tributária - mais produtos recolhem a partir de agosto e setembro/2009**. Disponível em: <<http://www.netlegis.com.br/index.jsp?arquivo=detalhesDestaques.jsp&cod=28735>>. Acesso em: 26 ago. 2009.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Estudos de problemas e casos tributários**. São Paulo: Saraiva, 1990.

PINTO, Luis Toledo; WINDT, Vaz Santos. **Código tributário nacional**. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. 26 ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

POHLMANN, Marcelo Coletto. **Contribuição ao estudo da classificação interdisciplinar da pesquisa tributária e do impacto da tributação na estrutura de capital das empresas no Brasil**. 2005. Tese (Doutorado). Universidade de São Paulo. São Paulo. 2005.

RECEITA FEDERAL. **Arrecadação de tributos**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov>>. Acesso em: 12 ago. 2009 (a).

RECEITA FEDERAL. **Mandato de procedimento fiscal: orientações**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/GuiaContribuinte/ProcFiscal.htm>>. Acesso em: 16 ago. 2009 (b).

RIBEIRO, Gislane Luíza V. Q. **O ICMS e o princípio da seletividade em função da essencialidade nas mercadorias e serviços**. FACCAR. Disponível em: <<http://www.faccar.com.br/enince/2002/html/031.htm>>. Acesso em: 15 ago. 2009.

RODRIGUES, Walter Piva. **Substituição Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

SÁ, Frederick Lawrencelbraim. **Orientação tributária ST/MVA em Minas Gerais**. Disponível em: <<http://www.classecontabil.com.br/v3/consultoria/ver/423660/>>. Acesso em: 28 ago. 2009.

SABBAG, Eduardo Moraes. **Direito tributário**. 8 ed. São Paulo: Premier Máima, 2006.

SANTIAGO, Igor Mauler. Não-retenção do ICMS na Substituição Tributária: extensão da responsabilidade do substituto tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 106, p.29-33. 2004.

SCAVAZZA, Osvaldo. Substituição Tributária incrementa arrecadação em Minas Gerais. **IV ENCONTRO NACIONAL DE ADMINISTRADORES TRIBUTÁRIOS (ENAT)**. 2007. Belo Horizonte. Disponível em: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/educacao-fiscal/pdf/ENAT_02.pdf>. Acesso em: 26 ago. 2009.

SECCHI, L. **Alternativas de combate ao desemprego brasileiro**: perspectivas partidárias comparadas. 2002. Dissertação (Mestrado). Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis. 2002.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. **Substituição Tributária**. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/substituicao_tributaria>. Acesso em: 26 ago. 2009 (a).

SECRETARIA DA FAZENDA. **Substituição Tributária**: protocolos ICMS. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/orientacao/orientacao_004_2009.htm>. Acesso em 26 ago. 2009 (b).

SECRETARIA DA FAZENDA. **Regulamento do ICMS**. www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ricms/ricms2002_opcao.htm. Acesso em: 15 out. 2009 (c).

SECRETARIA DA FAZENDA. **Arrecadas de ICMS por CAE**. [HTTP://www.fazenda.mg.gov.br/governo/receita_estado/evolucaoreceita/cnaetotal.htm](http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/receita_estado/evolucaoreceita/cnaetotal.htm). Acesso em: 15 out. 2009 (d).

SIQUEIRA, Rozane B.; NOGUEIRA, José R.; SOUZA, Evaldo S. A incidência final dos impostos indiretos no Brasil: efeitos da tributação de insumos. **Revista Brasileira de Economia**. Rio de Janeiro, v. 55, n. 4, set./dez. 2001.

SOLDATI, Manoelle. **A reforma do sistema tributário e o pacto federativo brasileiro**. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6557>>. Acesso em 20 ago. 2009.

SOUZA, Celina. Políticas públicas: uma revisão da literatura. **Revista Sociologia** Porto Alegre, ano 8, n. 16, p.20-45, jul./dez. 2006.

SOUZA, David Farias Diniz; FERNANDES, Bruno Rocha César. Substituição Tributária no Brasil: proscênio jurídico e análise prospectiva quanto ao julgamento do STF. **Revista de Estudos Tributários**. São Paulo, n. 51, p.5-22, set./out. 2006.

SOUZA, Hamilton Dias. ICMS: Substituição Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 12, p.25-26. 1996.

TÁMEZ, Carlos André Silva; MORAES JUNIOR, José Jaime. **Finanças públicas**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária comentada**. São Paulo: Atlas, 2007.

VERGARA Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

WAPEDIA. **Tributos no Brasil**. Disponível em: <<http://wapedia.mobi/pt/Tributo>>. Acesso em: 20 ago. 2009.

WIKIPEDIA. **Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços**. Disponível em:
http://pt.wikipedia.org/wiki/Imposto_sobre_Circula%C3%A7%C3%A3o_de_Mercadorias_e_Servi%C3%A7os. Acesso em: 14 ago. 2009 (a).

WIKIPEDIA. **Sistema constitucional tributário**. Disponível em:
<http://pt.wikipedia.org/wiki/Sistema_Constitucional_Tribut%C3%A1rio>. Acesso em: 20 ago. 2009 (b).

APÊNDICE A – ROTEIRO PARA ENTEVISTA SEMIESTRUTURADA

Política Fiscal de Substituição Tributária em Minas Gerais: Implementação e Avaliação Projeto de dissertação de Mestrado

Esta entrevista tem por finalidade a coleta de dados para a pesquisa que está sendo desenvolvida para dissertação do Curso de Mestrado Profissional em Administração da Faculdade de Pedro Leopoldo cujo título é: “**Política Fiscal de Substituição Tributária em Minas Gerais: Implementação e Avaliação**”.

As entrevistas serão realizadas com funcionários de carreira da Secretaria de Estado da Fazenda (SEF) de Minas Gerais, escolhidos por critérios de competência profissional e de experiência prática com o problema pesquisado.

O pesquisador se compromete a manter no anonimato o nome dos entrevistados e em sigilo as opiniões e análises por ele emitidas.

BLOCO I - CARACTERIZAÇÃO SOCIOPROFISSIONAL DO ENTREVISTADO

- 1) Qual o seu cargo? _____
- 2) Sexo: M () F ()
- 3) Qual sua idade? _____.
- 4) Qual sua escolaridade? _____
- 5) Há quanto tempo trabalha na SEF _____
- 6) Quanto tempo de auditor fiscal? Anos: _____.
- 7) Como o (a) Sr. (Sra.) conheceu a modalidade de fiscalização chamada Substituição Tributária?

-
- 8) Há quanto tempo trabalha com a Substituição Tributária? _____
 - 9) Favor citar alguns dos setores em que o (a) Sr. (Sra.) trabalha (ou trabalhou) que esteja(m) regidos pela Substituição Tributária?
 - a) _____
 - b) _____
 - c) _____
 - d) _____

10) Favor citar quantos treinamentos o (a) Sr. (Sra.) teve para poder trabalhar com a Substituição Tributária? Número: _____

11) Favor citar o nome do treinamento principal _____
O local onde ele foi ministrado? _____
Carga horária? Horas: _____

BLOCO II – ANÁLISE QUALITATIVA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

- 1) Baseado nos seus conhecimentos e experiência, como o (a) Sr. (Sra.) avalia o impacto da introdução da Substituição Tributária (de zero a 100%) no aumento da arrecadação do ICMS?
 - a) No total? De 0 a 100%: _____
 - b) no setor onde o Sr. (a Sra.) trabalha (ou trabalhou)?
De 0 a 100%: _____

2) O porquê do impacto? Favor justificar:

- a) _____
b) _____

3) Outros dizem que o maior crescimento da receita fiscal após a introdução da ST teria ocorrido no setor industrial, seguido pelo “atacado”, mas no comércio varejista a receita ficou praticamente inalterada.

a) Esta afirmação é verdadeira?

Totalmente (); Parcialmente (); Não faz sentido (). Não sabe ou não se aplica ()

b) Favor justificar sua resposta: _____

4) Segundo observações, depois da introdução da ST o aumento das receitas em setores como papelaria, ótica, colchoaria, perfumaria entre outros teria sido diferente de setor para outro.

a) Esta afirmação é verdadeira?

Totalmente (); Parcialmente (); Não faz sentido (). Não sabe ou não se aplica ()

c) Em sua opinião, como explicar esse comportamento diferenciado?

c) Em quais setores teria ocorrido maior aumento arrecadação?

d) Por quais razões teria ocorrido o aumento maior?

5) Baseado nos seus conhecimentos e experiência, como o Sr. (a Sra.) avalia o impacto da introdução da substituição Tributária (de zero a 100%) na **melhoria da segurança** (redução de perdas, desperdícios e riscos de evasão fiscal) **do Sistema de Arrecadação de ICMS** do estado de Minas Gerais? De 0 a 100%: _____ Por quê?

6) Baseado nos seus conhecimentos e experiência, como o Sr. (a Sra.) avalia o impacto da introdução da Substituição Tributária (de zero a 100%) na **melhoria da eficácia do sistema** (aumento da capacidade da SEF em realizar suas metas) **de arrecadação do ICMS** no estado de Minas Gerais? De 0 a 100%: _____ Por quê?

7) Baseado nos seus conhecimentos e experiência, como o Sr. (a Sra.) avalia o impacto da introdução da Substituição Tributária (de zero a 100%) na **melhoria da eficiência do sistema** (redução do volume de recursos despendidos para produzir uma unidade arrecadada) **de arrecadação do ICMS** do estado de Minas Gerais? De 0 a 100%: _____ Por quê?

8) Baseado nos seus conhecimentos e experiência, como o Sr. (a Sra.) avalia o impacto da introdução da Substituição Tributária (de zero a 100%) no **aumento do controle no sistema** (redução do número de contribuintes a serem fiscalizados por unidade fiscal ou por profissional) **da arrecadação do ICMS** do estado de Minas Gerais? De 0 a 100%: _____ Por quê?

9) Baseado nos seus conhecimentos e experiência, como o Sr. (a Sra.) avalia o impacto da introdução da Substituição Tributária (de zero a 100%) na **maximização da receita** (redução e inibição da evasão fiscal) **pelo sistema de arrecadação do ICMS** do estado de Minas Gerais? De 0 a 100%: _____ Por quê?

10) Baseado nos seus conhecimentos e experiência, como o Sr. (a Sra.) avalia o impacto da introdução da Substituição Tributária (de zero a 100%) no **aumento de racionalização**

do trabalho (menos quantidade de recursos humanos e financeiros por unidade arrecadada) **do sistema de arrecadação do ICMS** do estado de Minas Gerais?
De 0 a 100%: _____ Por quê?

1) Baseado nos seus conhecimentos e experiência, como o Sr. (a Sra.) avalia o impacto da introdução da Substituição Tributária (de zero a 100%) no **aumento da efetividade** (fazer a coisa que tem que ser feita) **do sistema de arrecadação do ICMS** do estado de Minas Gerais?
De 0 a 100%: _____ Por quê?

12) Gostaríamos que o Sr. (a Sra.) enumerasse outras vantagens ou eventuais desvantagens que a Substituição Tributária trouxe à melhoria do funcionamento do sistema de arrecadação de ICMS do estado de Minas Gerais.

13) Em sua opinião, que outras mudanças deveriam ser introduzidas para aperfeiçoar a modalidade de Substituição Tributária adotada pelo sistema de arrecadação de ICMS de Minas Gerais?

Somos muito gratos pela colaboração e participação. Muito obrigado.

EMAIL PARA RESPOSTA: xxxxxxxx@GMAIL.COM

**ANEXO A - ANEXO XV - REGULAMENTO DO ICMS (RICMS/2002)
APROVADO PELO DECRETO 43.080, de 13 de dezembro de 2002**

O Decreto 43.080, de 13/12/2002 regulamentou a Lei 6763 acima citada, tendo por base a sua normatização, com muita ênfase em relação à questão da ST. Para tanto, ao invés de tratar a ST em forma de capítulos dentro do Anexo IX, como era feito no Regulamento anterior (Decreto 38.104 de 28 de junho de 1996), o RICMS atualmente em vigor dedicou todo o Anexo XV para disciplinar a política fiscal de Substituição Tributária.

O Anexo XV citado acima é composto de duas partes: a PARTE 1 que trata dos “REGIMES DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA” = TÍTULO I (DAS DISPOSIÇÕES GERAIS) e a PARTE 2, que trata “DO ÂMBITO DE APLICAÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, DAS MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME E DAS MARGENS DE VALOR AGREGADO”.

Quanto à PARTE 1, logo no artigo 1º já começa por caracterizar a ocorrência da ST, conceitos já descritos anteriormente, portanto desnecessário repeti-los. O que merece ser destacado é a figura do regime especial disciplinado no artigo 2º desta Parte, qual seja: “A substituição tributária, além das hipóteses previstas neste Anexo, poderá ser atribuída a outro contribuinte ... mediante regime especial definido neste Regulamento ou concedido pelo diretor da Superintendência de Tributação”.

O artigo 3º estende a legislação tributária a outro Estado, como se nota: “Para efeito de substituição tributária, o contribuinte mineiro que promover operação interestadual observará a legislação da unidade de federação de localização do estabelecimento destinatário”.

A SEÇÃO II DO CAPÍTULO II (PARTE 1) que trata “Da Responsabilidade do Alienante ou do Remetente da Mercadoria pelo Imposto Devido nas Operações Subsequentes ou na Entrada de Mercadoria em Operação Interestadual” deixa bem clara a responsabilidade da indústria, com relação à sua atribuição de substituto tributário, conforme disciplinado pelo artigo 12 a seguir:

Art. 12 – O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição da substituição tributária, nas remessas das mercadorias relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes.

É de se notar que a responsabilidade prevista neste artigo não é exclusiva do industrial, conforme se verifica no artigo 13, adiante:

Art. 13 – A responsabilidade prevista no artigo anterior aplica-se também ao remetente não-industrial situado em outra unidade da federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para instituição de substituição tributária, que realizar operação interestadual para destinatário situado neste Estado, ainda que o imposto tenha sido retido anteriormente para outra unidade da federação.

Outro aspecto que merece destaque é a caracterização da substituição tributária interna nas operações interestaduais, na legislação tributária de Minas.

Deve ficar bem entendido que a ST interna não significa necessariamente que seja somente aquela ocorrida dentro do Estado, como se verifica pelo artigo 14:

Art. 14 – O contribuinte mineiro, inclusive o varejista, destinatário de mercadoria relacionada na Parte 2 deste Anexo, em operação interestadual, é responsável pela apuração e pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, a título de substituição tributária, no momento da entrada da mercadoria em território mineiro, quando a responsabilidade não for atribuída ao alienante ou remetente. (Vide também o Decreto 44.147, de 01.12.2005).

Parágrafo único – A responsabilidade prevista no caput deste artigo aplica-se também ao estabelecimento depositário, na operação de remessa de mercadorias para depósito neste Estado.

Com o intuito de anular a possibilidade evasão fiscal com relação à ST externa, o destinatário se torna responsável pelo pagamento do imposto, caso o mesmo não tenha sido recolhido na origem, como se verifica pelo artigo 15 e seu parágrafo:

Art. 15 – O estabelecimento destinatário de mercadoria relacionada na Parte 2 deste Anexo, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar a retenção a menor do imposto.

Parágrafo único – A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao destinatário de mercadoria desacompanhada do comprovante de recolhimento, na hipótese em que o imposto deveria ter sido recolhido por ocasião da saída da mercadoria, por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais.

PARTE 2 DO ANEXO XV

DAS MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME, E RESPECTIVOS ÂMBITOS DE APLICAÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (interna e nas unidades da federação)

1 – Cerveja, chope e refrigerante

Abrangência interna e nas seguintes unidades da federação: Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Distrito Federal, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roráima, Santa Catarina, São Paulo, Sergipe e Tocantins (Protocolo ICMS 11/91).

2 - Cigarro e outros derivados de fumo

Abrangência interna e nas seguintes unidades da federação: Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Distrito Federal, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roráima, Santa Catarina, São Paulo, Sergipe e Tocantins (Convênio ICMS 37/94).

3 – Cimento

Abrangência interna e nas seguintes unidades da federação: Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Distrito Federal, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio

Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Rorâima, Santa Catarina, São Paulo, Sergipe e Tocantins (Protocolo ICM 11/85).

4 – Pneumáticos, câmaras-de-ar e protetores de borracha

Abrangência interna e nas seguintes unidades da federação: Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Distrito Federal Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Roraima, Santa Catarina, São Paulo, Sergipe e Tocantins (Convênio ICMS 85/93).

5 – Lâmpadas elétricas e eletrônicas

Abrangência interna e nas seguintes unidades da federação: Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Distrito Federal, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraná, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Rorâima, Santa Catarina, São Paulo, Sergipe e Tocantins (Protocolo ICM 17/85).

6 – Discos e fitas

Abrangência interna e nas seguintes unidades de federação: Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Distrito Federal, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Rorâima, Santa Catarina, São Paulo, Sergipe e Tocantins (Protocolo ICM 19/85).

7 – Lâminas, aparelhos de barbear e isqueiros

Abrangência interna e nas seguintes unidades da federação: Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Distrito Federal, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraná, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Rorâima, Santa Catarina, São Paulo, Sergipe e Tocantins (Protocolo ICM 16/85).

8 – Pilhas e baterias;

Abrangência interna e nas seguintes unidades da federação: Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceara, Distrito Federal, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Rorâima, Santa Catarina, São Paulo, Sergipe e Tocantins (Protocolo ICM 18/85).

9 – Filmes fotográficos e cinematográficos e slides;

Abrangência interna e nas seguintes unidades da federação: Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Distrito Federal, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Rorâima, Santa Catarina, São Paulo, Sergipe Tocantins (Protocolo ICM 15/85).

10 – Sorvete

Abrangência interna e nas seguintes unidades da federação: Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Distrito Federal, Espírito Santo, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio

Grande do Sul, Rondônia, Rorâima, Santa Catarina, São Paulo, Sergipe e Tocantins (Protocolo ICMS 20/05).

11 – Tintas, vernizes e outras mercadorias da indústria química

Abrangência interna e nas seguintes unidades da federação: Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Distrito Federal, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Rorâima, Santa Catarina, São Paulo, Sergipe e Tocantins (Convênio ICMS 74/94).

12 – Veículos automotores

Abrangência interna e nas seguintes unidades de federação: Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Distrito Federal, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Rorâima, Santa Catarina, São Paulo, Sergipe e Tocantins (Convênio ICMS 132/92).

13 – Telhas cumeeiras e caixas D'água de cimento, amianto e fibrocimento;

Abrangência interna e nas seguintes unidades da federação: Acre, Amapá, Ceará, Distrito Federal, Espírito Santo, Goiás, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraná, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Rorâima, Santa Catarina, São Paulo, Sergipe e Tocantins (Protocolo ICMS 32/92).

14 – Peças, componentes e acessórios de produtos autopropulsados

Abrangência interna e nas seguintes unidades da federação: Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraná, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Santa Catarina e São Paulo (Protocolo ICMS 41/08).

15 – Medicamentos e outros produtos farmacêuticos

Abrangência interna e no Estado de São Paulo (Protocolo ICMS 37/09).

16 – Ração tipo pet para animais domésticos

Abrangência interna e nas seguintes unidades da federação: Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Distrito Federal, Espírito Santo, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Rorâima, Santa Catarina, São Paulo, Sergipe e Tocantins (Protocolo ICMS 26/04).

17 – Vinhos, outros vinhos de uvas frescas aromatizadas e bebidas quentes

Abrangência interna e nas seguintes unidades da federação: Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Sergipe e Tocantins (Protocolo ICMS 14/06).

18 – Materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno

Abrangência interna e no Estado de São Paulo (Protocolo ICMS 32/09).

19 – Papelaria

Abrangência interna e nos Estados do Rio de Janeiro (Protocolo ICMS 61/09) e de São Paulo (Protocolo ICMS 40/09).

20 – Produtos ópticos

Abrangência interna.

21 – Colchoaria

Abrangência interna e nos Estados do Rio de Janeiro (Protocolo ICMS 59/09) e de São Paulo (Protocolo ICMS 30/09).

22 – Ferramentas

Abrangência Interna e nos Estados do Rio de Janeiro (Protocolo ICMS 60/09) e de São Paulo (Protocolo ICMS 27/09).

23 – Material de Limpeza

Abrangência interna e no Estado de São Paulo (Protocolo ICMS 33/09).

24 – Cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador

Abrangência interna e no Estado de São Paulo (Protocolo ICMS 36/09).

25 – Produtos eletrônicos

Abrangência interna e nas seguintes unidades da federação: Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Paraná Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Rorâima, Sergipe, Tocantins e Distrito Federal (Protocolo ICMS 135/06).

26 – Produtos utilizados em aparelhos, equipamentos, máquinas, motores e veículos e aguarrás

Abrangência interna e nas seguintes unidades da federação: Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Distrito Federal, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Rorâima, Santa Catarina, São Paulo, Sergipe e Tocantins (Protocolo ICMS 03/99).

27 – Combustíveis

Abrangência interna e nas seguintes unidades da federação: Acre Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Distrito Federal, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Rorâima, Santa Catarina, São Paulo, Sergipe e Tocantins (Convênio ICMS 110/07).

28 – Óleos e azeites

Abrangência interna.

29 – Produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos

Abrangência interna e nos Estado do Rio de Janeiro (Protocolo ICMS 62/09) e de São Paulo (Protocolo ICMS 31/09).

30 – Artefatos de uso doméstico

Abrangência interna e no Estado de São Paulo (Protocolo ICMS 34/09).

31 – Bicicletas

Abrangência interna e nos Estados do Rio de Janeiro (Protocolo ICMS 57/09) e de São Paulo (Protocolo 29/09).

32 – Brinquedos

Abrangência interna e nos Estados do Rio de Janeiro (Protocolo 58/09) e de São Paulo (Protocolo 35/09).

33 – Leites fermentados, leites em pó, bebidas e sobremesas lácteas, flans, iogurtes, achocolatados, chocolates, pipocas para microondas

Abrangência interna.

34 – Balas, chicletes, gomas de mascar, pirulitos, gelatinas e pós para sobremesas, fósforos, adoçantes

Abrangência interna.

35 – Chás, barras de cereais, cereais, suplementos alimentares, ketchup, codimentos, conservas, enlatados, maioneses, molhos, mostardas, temperos, sucos prontos e concentrados, refrescos em pó

Abrangência interna.

36 – Canudos descartáveis, copos e talheres descartáveis, filtros descartáveis de café e fósforo

Abrangência interna.

37 – Vinagres

Abrangência interna.

38 – Pomadas, cremes para calçados, e preparações para dar brilho

Abrangência interna.

39 - Instrumentos musicais

Abrangência interna e no Estado de São Paulo (Protocolo ICMS 38/09).

40 – Outras bebidas;

Abrangência interna.

41 – Água mineral ou potável envasada

Abrangência interna.

42 – Vinhos, sidras, e outras bebidas fermentadas;

Abrangência interna e nas seguintes unidades da federação: Alagoas, Amapá, Ceará, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Piauí e Tocantins (Protocolo ICMS 13/06).

43 – Produtos alimentícios

Abrangência interna e no Estado de São Paulo (Protocolo ICMS 28/09).

44 – Material elétrico

Abrangência interna e no Estado de São Paulo (Protocolo ICMS 39/09).