

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS – UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
NÍVEL MESTRADO

MATHEUS TUMELERO DORNELLES

IMPACTOS DA ADOÇÃO DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS
PARA A CADEIA VINÍCOLA DO VALE DOS VINHEDOS

SÃO LEOPOLDO

2014

MATHEUS TUMELERO DORNELLES

IMPACTOS DA ADOÇÃO DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS
PARA A CADEIA VINÍCOLA DO VALE DOS VINHEDOS

Dissertação apresentada como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre, pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS
Área de concentração: Controladoria e Finanças

Orientador: Prof. Dr. Clóvis Antônio Kronbauer

SÃO LEOPOLDO

2014

D713i Dornelles, Matheus Tumelero
Impactos da adoção do regime de substituição tributária no
ICMS para a cadeia vinícola do Vale dos Vinhedos / Matheus
Tumelero Dornelles. – 2014.
79 f. : il.

Dissertação (mestrado) – Universidade do Vale do Rio dos
Sinos, Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis,
São Leopoldo, RS, 2014.

“Orientador: Prof. Dr. Clóvis Antônio Kronbauer”

1. Contabilidade. 2. Substituição tributária. 3. Impostos. 4.
Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços 5.
Vinícolas I. Título.

CDU 657
336.2
336.222

Catlogação na fonte:
Mariana Dornelles Vargas – CRB 10/2145

MATHEUS TUMELERO DORNELLES

IMPACTOS DA ADOÇÃO DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS
PARA A CADEIA VINÍCOLA DO VALE DOS VINHEDOS

Dissertação apresentada como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre, pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS
Área de concentração: Controladoria e Finanças

Aprovado em ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Cristiano Machado Costa – Universidade do Vale do Rio dos Sinos

Prof. Dr. Roberto Frota Decourt – Universidade do Vale do Rio dos Sinos

Prof. Dr. Amaury José Rezende – Universidade de São Paulo

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, gostaria de deixar um agradecimento especial ao meu orientador Prof. Dr. Clóvis Antônio Kronbauer, pela sua dedicação, empenho, paciência, parceria e companheirismo nesta caminhada.

Ao Prof. Dr. Tiago Wickstrom Alves pela sua prontidão e profissionalismo no atendimento as questões econométricas.

A todos os professores do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS.

Ao colega Tadeu Grando pela disposição no auxílio nas análises descritivas econométricas.

Aos colegas Eduardo Wink, Geovana Zimmermann Los, Marineiva Teresinha de Melo Manganeli e Patrícia Schneider Severo pelos trabalhos em conjunto nos artigos publicados em periódicos e congressos.

Aos colegas Vagner Naysinger Machado e Simone Beatriz Marques pela amizade que fizemos e pela disponibilidade na Pousada Naysinger nas vésperas das aulas de sábado.

A todos os colegas ingressantes da Turma de 2012, em especial a Cristiano Rempel, Cybele Troina do Amaral, Daiane Pias Machado, Eduardo Wink, Geovana Zimmermann Los, João Cléber de Souza Lopes, Marineiva Teresinha de Melo Manganeli, Patrícia Schneider Severo, Simone Beatriz Marques, Tadeu Grando, Vanessa de Quadros Martins e Vagner Naysinger Machado.

RESUMO

O presente estudo investigou se o regime de substituição tributária do ICMS teve impactos nos preços praticados pela cadeia vinícola do Vale dos Vinhedos. A amostra compõe empresas situadas na região do Vale dos Vinhedos e foi delimitada aos vinhos cabernet sauvignon, merlot e chardonnay. O período objeto de análise foi de 2007 a 2012, sendo que, em 2009 iniciaram-se os efeitos deste regime de arrecadação para as entidades da amostra. O objetivo geral do estudo foi de investigar os possíveis impactos nos preços praticados pelo setor em função da adoção do regime de tributação. Como objetivos específicos, buscou-se averiguar o regime em questão e sua influência na formação dos preços de venda para as empresas. Como procedimento metodológico, utilizou-se, inicialmente, da análise de variância Anova Fator Único e teste *t* de *student* para identificar as diferenças entre as médias dos preços dos vinhos no período da amostra. Posteriormente foi elaborada regressão com as variáveis pelo método de Dados em Painel Fixo. Os resultados do modelo estatístico indicam relação positiva da variável substituição tributária (ST) com a variável dependente preço (PRECO), com significância estatística apresentada pelos testes de *Durbin-Watson* e R-Quadrado Ajustado. Concluiu-se, pelos resultados apresentados nos métodos estatísticos, que o regime da substituição tributária ocasionou impactos nos preços praticados pela cadeia vinícola, podendo, deste modo, impactar a demanda dos produtos no mercado e, por consequência, a competitividade do setor. Tais resultados não podem ser generalizados, em virtude da peculiaridade de outras regiões produtoras ou de outros setores econômicos. Sugere-se, para fins de estudos futuros, a análise de outras regiões vinícolas para fins de comparabilidade com os resultados apresentados neste estudo e, também, análise de outros setores da economia afetados pela mesma técnica de arrecadação.

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

ABSTRACT

The current study investigated if the ICMS tax substitution regime had impacts on the prices used by wineries in Vale dos Vinhedos. The sample includes companies located in the region of Vale dos Vinhedos and it was limited to the wines cabernet sauvignon, merlot and chardonnay. The analysis object period was from 2007 to 2012 and in 2009 the effects of this taxation regime on the sample's companies began. The general aim of the study was to investigate the possible impacts on the prices used by the wine industry with the adoption of the taxation regime. The specific aim was to investigate this regime and its influence on the selling price formation for the companies. As methodological procedure, the variance analysis *Anova Single Factor* and test *t from student* were initially used to identify the differences between the average price of the wines in the period of the sample. Later, a regression was elaborated with the variables by the fixed panel data method. The results of the statistical model indicate positive relation of the variable tax substitution (ST) with the variable dependent price (PRICE), with statistical significance presented by the tests *Durbin-Watson* and *Adjusted R-Squared*. It was concluded, by the results presented in the statistical methods, that the tax substitution regime caused impacts in the prices used by the wineries, this way, it can also impact the demand for the product in the market and consequently, the competition in the sector. Such results cannot be generalized because of the peculiarity of other producing regions or economic sectors. It's advisable, for future studies, the analysis of other wine producing regions in order to be able to compare to the results presented in this study and also the analysis of other economy sectors affected by the same taxation technique.

Keywords: Taxation. ICMS. Tax Substitution. Price. Winery.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Tempo Tributário Despendido.....	19
Figura 2 – Substituição Tributária Regressiva do ICMS.....	25
Figura 3 – Substituição Tributária Progressiva do ICMS.....	28
Figura 4 – Restituição do Imposto.....	31
Figura 5 – Preço de Referência x Cadeia Mercadológica	32
Figura 6 – Selos de Controle.....	34
Figura 7 – Ciclo da Cadeia Vinícola	42
Figura 8 – Mapa Vitivinícola do Rio Grande do Sul.....	43
Figura 9 – Vale dos Vinhedos	45
Figura 10 – Estatística d de <i>Durbin-Watson</i>	57
Figura 11 – Gráfico de <i>Scatter</i>	58

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Variáveis Explicativas ou Independentes	49
----------------------------------------------------------	----

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Normas Brasileiras Editadas de 1988 a 2013	20
Tabela 2 – Cálculo do ICMS Substituição Tributária	29
Tabela 3 – Substituição Tributária para Vinhos.....	30
Tabela 4 – Comparativo da Substituição Tributária: Cerveja x Vinhos.....	30
Tabela 5 – Resumo Tributário da Cadeia Vinícola	34
Tabela 6 – <i>Dummys</i> para Variável Substituição Tributária.....	49
Tabela 7 – Análise dos Preços dos Vinhos Cabernet Sauvignon.....	54
Tabela 8 – Análise dos Preços dos Vinhos Chardonnay.....	54
Tabela 9 – Análise dos Preços dos Vinhos Merlot	55
Tabela 10 – Análise Geral dos Preços dos Vinhos	55
Tabela 11 – Resultados do Modelo Final Estimado	56
Tabela 12 – Resultados do Modelo Final Estimado	58

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

APROVALE	Associação dos Produtores de Vinhos Finos do Vale dos Vinhedos
CF	Constituição Federal
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
DO	Denominação de Origem
IBRAVIN	Instituto Brasileiro do Vinho
ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
IES	Instituições de Ensino
IGP-DI	Índice Geral de Preços – Disponibilidade Interna
INPI	Instituto Nacional de Propriedade Industrial
INPC	Índice Nacional de Preços ao Consumidor
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPVV	Indicação de Procedência Vale dos Vinhedos
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
OIV	Organização Internacional da Uva e do Vinho
PIS	Programa de Integração Social
ST	Substituição Tributária
UVIBRA	União Brasileira de Vitivinicultura

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
1.1 Contextualização	13
1.2 Problema de Pesquisa	15
1.3 Objetivos do Estudo	15
1.3.1 Objetivo Geral	16
1.3.2 Objetivos Específicos	16
1.4 Justificativa e Relevância	16
1.5 Delimitação do Estudo	17
2 REVISÃO DE LITERATURA	18
2.1 Contabilidade Tributária	18
2.2 Regime de Substituição Tributária	21
2.2.1 Aspectos Gerais da Substituição Tributária.....	21
2.2.2 Regime Progressivo da Substituição Tributária.....	26
2.3 Aspectos Tributários do Setor Vinícola	32
2.4 Pesquisas precedentes no tema de estudo	35
2.4.1 Tributação	35
2.4.2 Cadeia Vinícola	38
3 METODOLOGIA	40
3.1 Delineamento da Pesquisa	40
3.2 População e Amostra	40
3.2.1 Cadeia Vinícola no Rio Grande do Sul.....	41
3.3 Coleta e Tratamento dos Dados	46
3.4 Análise dos Dados	47
3.5 Modelo de Regressão	48
3.5.1 Variável a Explicar: Preços dos Vinhos (PRECO).....	48
3.5.2 Variáveis Explicativas ou Independentes	49
3.6 Formulação da Hipótese	50
3.7 Limitações do Método	51
4 ANÁLISE DOS DADOS	53
4.1 Análise de Testes de Médias	53
4.2 Análise das Variáveis	56
4.3 Análise da Regressão Linear com Dados em Painel	57

4.4 Análise da Hipótese Testada.....	60
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	61
REFERÊNCIAS.....	63
ANEXO A – UVAS VINÍFERAS E DE MESA PROCESSADAS EM 2013	72
ANEXO B – TABELA DE CLASSES DE IPI	76
ANEXO C – VALORES DAS CLASSES DE IPI.....	79

1 INTRODUÇÃO

Este capítulo está dedicado à apresentação da contextualização, do problema de pesquisa do estudo, dos objetivos, tanto gerais como específicos, da justificativa, relevância e delimitação do tema.

1.1 Contextualização

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

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

Seguindo o raciocínio estabelecido, cabe recordar que o tributo é o instrumento pelo qual o Estado capta os recursos necessários para custear a estrutura pública. De acordo com Machado (2011, p.23), “para viver em sociedade, necessitou o homem de uma entidade com força superior, bastante para fazer as regras de conduta”. Dessa necessidade nasceu o Estado que, buscou na figura da tributação uma das formas de financiar suas atividades.

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

Dentre os distintos instrumentos de tributação e arrecadação tributária, destaca-se a técnica da substituição tributária, na qual, conforme Ayala e Becerril

(2007), o fisco verificou que o contribuinte substituto detém de melhores controles sobre suas atividades, tornando-se mais eficiente atribuir ao mesmo a exigência pelo pagamento do tributo. A característica principal desta técnica baseia-se em limitar o número de contribuintes fiscalizados, obtendo-se diminuição dos custos da atividade fiscalizatória e, por outro lado, maior ingresso de recursos financeiros para o Estado.

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

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

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

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

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

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

1.2 Problema de Pesquisa

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

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

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

Deste modo, o problema proposto para esta pesquisa é: Quais impactos podem-se identificar nos preços praticados pela Cadeia Vinícola do Vale dos Vinhedos em função da adoção do regime de substituição tributária no ICMS?

1.3 Objetivos do Estudo

Para responder à questão problema desta pesquisa, foram propostos os objetivos a seguir.

1.3.1 Objetivo Geral

O objetivo geral desta pesquisa é analisar os possíveis impactos nos preços praticados pela Cadeia Vinícola do Vale dos Vinhedos em função da adoção do regime de substituição tributária no ICMS.

1.3.2 Objetivos Específicos

De acordo com o objetivo geral apresentado, são definidos os seguintes objetivos específicos:

- a) Explorar os aspectos gerais inerentes ao regime da Substituição Tributária aplicável ao ICMS;
- b) Averiguar o impacto do referido regime nos preços de venda das empresas sujeitas ao mesmo;
- c) Analisar se o regime foi influenciador na formação dos preços de venda das empresas da amostra.

1.4 Justificativa e Relevância

Com o intuito de facilitar a fiscalização tributária e os controles sobre os contribuintes, foi instituído o regime de substituição tributária para o ICMS. Conforme retratado no subcapítulo 1.1, a sua principal característica é a antecipação e centralização do recolhimento do tributo a um único contribuinte.

Desta forma o fisco estadual limita o recolhimento do imposto devido à fonte produtora. Assim, diminui-se a quantidade de contribuintes a serem fiscalizados e, conseqüentemente, combate-se a evasão fiscal.

O tema estudado possui relevância, pois, atualmente, a aplicação do regime tem crescido de forma consistente, pois o fisco verificou no mesmo uma forma de tornar eficiente a auditoria fiscalizatória e diminuir a sonegação fiscal. A problemática reporta-se a forma de aplicação do mesmo, que é amplamente discutida em tribunais e estudos da área, deste modo, constatou-se a necessidade dessa abordagem para contribuição a comunidade acadêmica.

Paula (2011) afirma que há reclamações por parte de setores da economia no sentido que, embora não haja aumento de alíquota, o elo da cadeia de circulação de

mercadoria sobre o qual recai o imposto, na maioria das vezes, os fabricantes, acaba tendo sua carga tributária aumentada.

Neto e Nichele (2010, p.390) afirmam que o “regime goza de presunção de base de cálculo, porém, as mesmas não podem superar a realidade sob pena de distorcer os preços do mercado”.

Júnior B. (2010) sugere; devido a inúmeros estudos bibliográficos sobre o assunto; a elaboração de estudo setorial sobre os impactos da aplicação do regime de substituição tributária do ICMS para que, assim, se possa retratar através de variáveis o real impacto econômico do referido regime.

Por estes motivos justifica-se a necessidade de analisar determinado setor da economia, para que se possam obter conclusões através de variáveis quantitativas, de fronte a confirmar ou não as premissas apresentadas em estudos precedentes.

1.5 Delimitação do Estudo

O tema em si poderia ser estudado sob diversas óticas, tendo em vista as diversas abordagens e críticas existentes ao mesmo na comunidade acadêmica e jurídica. Todavia, nesta pesquisa, o tema tem por foco analisar quais impactos podem-se identificar nos preços praticados pela Cadeia Vinícola em função da adoção do regime de substituição tributária no ICMS.

No presente estudo, foi limitada a análise dos preços praticados aos vinhos finos das espécies Cabernet Sauvignon, Merlot, Chardonnay, Moscato Branco e Riesling Itálico em empresas industriais situadas na Serra Gaúcha, com foco na região do Vale dos Vinhedos. Com relação à coleta de dados, os mesmos foram obtidos através de contato direto com os sócios-administradores e/ou responsáveis legais das empresas em análise, utilizando-se, quando necessário, da intermediação de entidades representativas do setor.

O estudo não visa discutir a constitucionalidade do regime, amplamente relatada e questionada em estudos precedentes sobre o tema, mas analisar se a aplicabilidade do mesmo interfere ou não nos preços praticados no setor econômico selecionado.

2 REVISÃO DE LITERATURA

Este capítulo aborda os aspectos relativos à tributação, enfatizando-se o regime da substituição tributária, e a sua aplicabilidade defronte aos setores da economia. Com o intuito aumentar a arrecadação, o fisco utiliza-se do respectivo regime de forma crescente, com foco nos tributos incidentes sobre a cadeia mercadológica, ou seja, nos impostos sobre consumo. Assim, na sequência, apresenta-se uma revisão de literatura sobre os seguintes temas: (a) Contabilidade Tributária; (b) Regime de Substituição Tributária; (c) Aspectos Tributários do Setor Vinícola; e (d) Pesquisas Precedentes no Tema de Estudo.

2.1 Contabilidade Tributária

A Contabilidade abrange uma gama de áreas de atuação e conhecimento para fins profissionais e acadêmicos. Pode-se citar, por exemplo, as áreas sociais e ambientais, abarcadas pelos Demonstrativos de Valor Adicionado e pelo Balanço Social e, a área de custos, recepcionada na análise gerencial da empresa de modo a demonstrar ao usuário da informação contábil os custos efetivos da entidade. Dentre as existentes, neste estudo destaca-se a área tributária. Ludícibus et al (2010, p.1) destacam que,

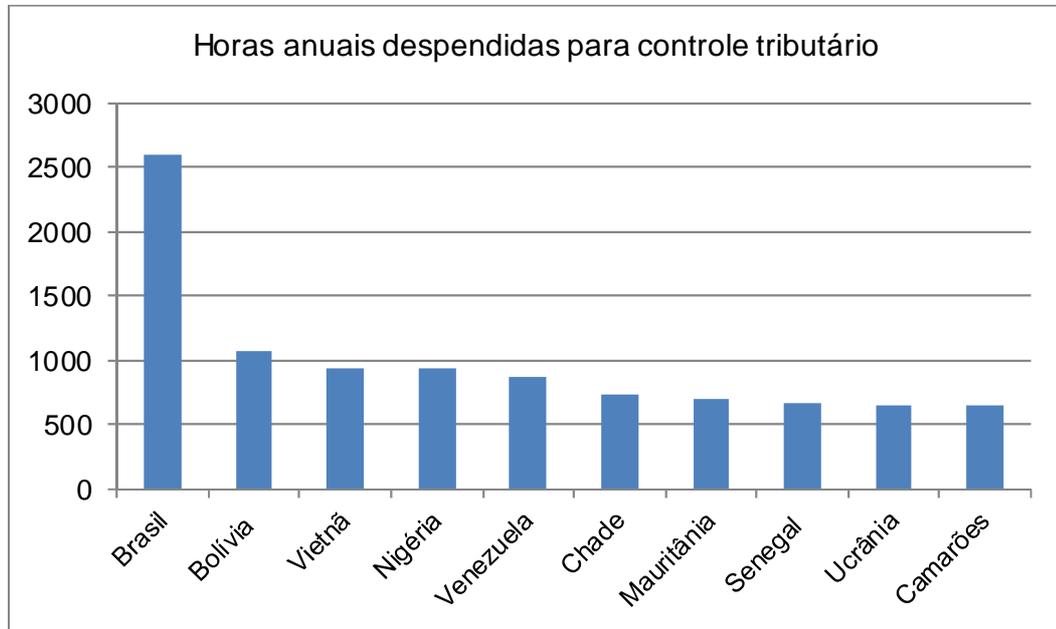
A contabilidade sempre foi muito influenciada pelos limites e critérios fiscais, particularmente os da legislação de Imposto de Renda. Esse fato, ao mesmo tempo em que trouxe à Contabilidade algumas contribuições importantes e de bons efeitos, limitou a evolução dos princípios contábeis adequados, já que a Contabilidade era feita pela maioria das empresas com base nos preceitos e formas de legislação fiscal, a qual nem sempre se baseava em critérios contábeis corretos.

A contabilidade tem propósitos de comunicação, de informações econômicas e financeiras para a devida tomada de decisões, tanto por parte da administração como pelos usuários externos. (HENDRIKSEN, 1977).

Fabretti (2006 apud Machado S., Esteves, Machado R., 2013, p. 1) especifica que a tributação é “o ramo especializado da Contabilidade que tem como objetivo o de aplicar, na prática, os princípios e normas básicas da legislação tributária.”. O Brasil lidera o ranking do Banco Mundial, se tornando o país em que mais horas se trabalha para pagar tributos no mundo. Muitas empresas detêm de uma estrutura

interna ampla, somente para atender a demanda da legislação brasileira. (BARBIERI, 2013).

Figura 1 – Tempo Tributário Despendido



Fonte: Adaptado de Fenacon (2014)

Na Figura 1, observa-se que no Brasil gastam-se mais de mil horas a mais que o segundo colocado na questão de tempo necessário para cumprir as necessidades com impostos. As demandas de serviço aliadas à complexidade da legislação tornam a área relacionada aos tributos vital para a manutenção das atividades das empresas. Mesmo diante desses fatores, Machado R., Esteves e Machado S. (2013) efetuaram um estudo bibliométrico com o intuito de mapear pesquisas envolvendo o tema em congressos Contábeis e de Administração no Brasil. Como resultados obtiveram que o tema é pouco explorado pelos pesquisadores, tendo em vista que menos de 2% do total de trabalhos apresentados retratam os temas Tributação e Planejamento Tributário.

O nível de aderência da disciplina tributária de 44,3% em instituições de ensino públicas e de 29,7% em instituições privadas corrobora a situação, pelo fato de que, apesar do Brasil ter uma demanda por profissionais com conhecimento na área, algumas instituições ainda não aderiram o tema a suas grades disciplinares de ensino. (MENDES; SILVA; NIYAMA, 2011). Nazário, Mendes e Aquino (2008) efetuaram pesquisa de campo com discentes dos cursos de graduação das

principais Instituições de Ensino (IES) do Distrito Federal e, constataram que os alunos possuem interesse no tema, porém não o veem como referência para o futuro profissional.

Oliveira *et al.* (2009) reconhecem que a Contabilidade Tributária possui uma função ampla que pode ser elencada em três grupos: (a) Escrituração e Controle, (b) Orientação e (c) Planejamento Tributário. A Escrituração e Controle estão relacionados à apuração e escrituração fiscal dos tributos, podendo abranger a parte de assessoria. A Orientação compreende a consultoria fiscal, treinamento e supervisão com o objetivo de padronizar processos. Por fim, o Planejamento Tributário relaciona-se a análise das alternativas lícitas para a gestão dos fatores que impactam na carga fiscal das entidades.

Dando continuidade ao tema, o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (2013) afirma que o Brasil é responsável por uma gama de normas e legislações, sendo que

Do total de normas editadas no Brasil nestes 25 anos, cerca de 6,5% se referem à matéria tributária. São 29.939 normas tributárias federais (9,68% das normas tributárias), 93.062 normas tributárias estaduais (30,10% das normas tributárias) e 186.146 normas tributárias municipais (60,21% das normas tributárias).

Tabela 1 – Normas Brasileiras Editadas de 1988 a 2013

TOTAL DE NORMAS EDITADAS (em milhares)	GERAIS	TRIBUTÁRIAS
FEDERAL	158.663	29.939
ESTADUAL	1.219.569	93.062
MUNICIPAL	3.406.962	186.146
TOTAL	4.785.194	309.147

Fonte: Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (2013, p. 6)

A Tabela 1 corrobora que o sistema tributário brasileiro possui vasta legislação, pois os profissionais da área devem acompanhar e interpretar as 309.147.000,00 (trezentos e nove milhões, cento e quarenta e sete mil) normas tributárias publicadas pelo governo no período. A empresa Natura, por exemplo, possui aproximadamente setenta pessoas contratadas somente para cuidar da parte burocrática legislativa, sendo que, além destes profissionais, detêm de consultorias externas para cumprir com a demanda atual. (BARBIERI, 2013).

Silva, Àvila e Malaquias (2012) efetuaram um estudo nos serviços prestados por escritórios de contabilidade em Uberlândia no Estado de Minas Gerais. O

resultado demonstra que, uma parte das empresas analisadas não presta o serviço de planejamento tributário em detrimento da falta de conhecimento por parte dos profissionais. Destaca-se, ainda, que uma parte das empresas entende o tema planejamento como uma mera fonte de redução de tributos e, em outras, a visão é mais ampla no sentido de que tal atividade alavanca e torna o cliente mais competitivo no mercado.

A contabilidade tributária é de suma importância para as empresas e para os profissionais contábeis diante do cenário legislativo brasileiro atual. O fornecimento de informações fidedignas aos usuários para a devida tomada de decisões pode ser um fator influenciador para a continuidade da entidade. Uma decisão equivocada pode acarretar um acréscimo de custos com tributos que, dependendo do cenário econômico, pode afetar a competitividade da empresa no mercado. Deste modo, dando continuidade ao tema, na seção seguinte traz-se um aprofundamento do tema específico da substituição tributária, abordando seus aspectos e finalidades.

2.2 Regime de Substituição Tributária

2.2.1 Aspectos Gerais da Substituição Tributária

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

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

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

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

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

A segunda classe é aquela

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

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

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

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

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

dívida tributária e o obrigado tributário, sendo neste último, enquadrado o substituto tributário.

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

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

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

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

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

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

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

Porém tal atribuição era ampla e inexata do âmbito de sua aplicabilidade, tendo como consequência às inúmeras discussões judiciais sobre o tema em

questão. Tendo em vista os fatos ocorridos foi editada a Lei Complementar nº. 44, de 7 de dezembro de 1983, que alterou e ampliou os dispositivos contidos no Decreto-Lei nº. 406/1968, autorizando as Fazendas Públicas Estaduais a atribuírem a terceiros a condição de responsáveis do tributo devido. Tal alteração ocorreu no artigo 6º, § 3º e 4º:

Art. 6º

[...]

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

I – ao industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, quanto ao imposto devido na operação ou operações posteriores, promovidas com a mercadoria ou seus insumos;

II – ao produtor, industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista;

III – ao produtor ou industrial, quanto ao imposto devido pelo comerciante atacadista e pelo comerciante varejista;

IV – aos transportadores, depositários e demais encarregados da guarda ou comercialização de mercadorias.

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

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

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

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

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

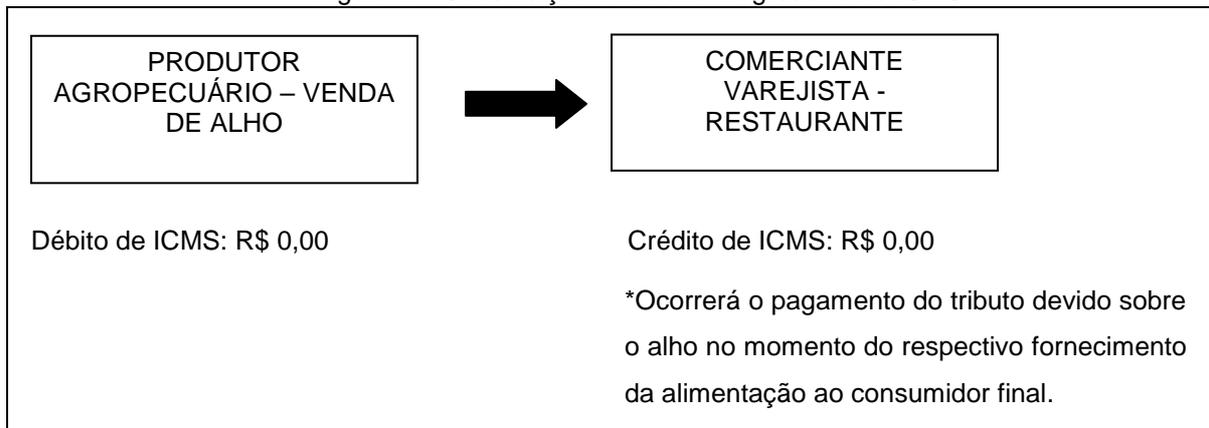
O instituto da substituição tributária subdivide-se em (a) substituição tributária para trás (também denominada de diferimento); e (b) substituição tributária para frente (também denominada de progressiva).

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

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

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

Figura 2 – Substituição Tributária Regressiva do ICMS



Fonte: Elaborado pelo autor com base no Decreto 37.699/1997

Na Figura 2 se observa que o produtor não irá suportar o ônus do tributo, sendo tal responsabilidade repassada para o comerciante que, na sua posterior operação, irá efetuar o débito do ICMS devido.

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

2.2.2 Regime Progressivo da Substituição Tributária

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

Segundo Neto e Nichele (2010, p. 364)

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

Marangoni (2005) em sua pesquisa procurou identificar os principais aspectos jurídicos do instituto da responsabilidade por substituição tributária, em sua forma progressiva. Conclui que, as disposições relativas ao tema, favorecem de forma única ao Fisco, pois ocorre à cobrança antecipada do tributo cujo fato gerador futuro sequer aconteceu, valendo-se para tanto de uma presunção quanto a ocorrência concreta do fato gerador.

Silva (2010) examinou a influência da substituição tributária do ICMS no custo das mercadorias em uma empresa do segmento de comércio de equipamentos de telecomunicações. Identificou que, na empresa da amostra, houve um aumento do custo, onerando as operações da mesma e, por consequência, o custo tributário da referida entidade aumentou.

Vieira (2010) efetuou uma pesquisa teórica sobre a Substituição Tributária Progressiva no ICMS e sua constitucionalidade, analisando-se pareceres, leis e normas. Em sua conclusão, transcreve que a substituição tributária progressiva é um mecanismo de aumento na arrecadação e desoneração das atividades estatais. A mesma ressalta, também, que o regime afronta os princípios da não-cumulatividade, da capacidade contributiva e da legalidade.

Frosi (2007) em sua tese doutoral, conclui que a aplicabilidade do regime deve ser revista sob a ótica de pautas fiscais, ou seja, a técnica de arrecadação não afronta nenhum princípio constitucional quando aplicada sobre itens que possuem tabela de preços pré-determinadas, como, por exemplo, os cigarros e bebidas. Para

os demais itens, há uma distorção dos valores, pois não existem premissas de valores reais aplicáveis na cadeia mercadológica.

Júnior M. (2001, p.105) ratifica que “por força do artigo 9º da Lei Complementar 87/96, a adoção da substituição em operações interestaduais depende da celebração de acordos entre as unidades federadas através de Convênios e Protocolos”.

Neto e Nichele (2010) relatam que, os dispositivos legais acima mencionados visam harmonizar procedimentos entre os Estados, inclusive quando está em pauta a substituição tributária do ICMS. De acordo com Mariano (2007, p.20) “o nascimento dos mesmos ocorre nas reuniões periódicas entre os representantes das Unidades da Federação, do Distrito Federal e do Governo Federal, formando o chamado Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz)”.

De acordo com o artigo 150, § 6º combinado com o artigo 155, § 2º, XII, letra “g” da Constituição Federal e com o artigo 1º da Lei Complementar nº. 24/1975, os Convênios são acordos que abrangem todos os Estados e Distrito Federal, podendo ser impositivos ou não, tendo as seguintes condições para ter validade:

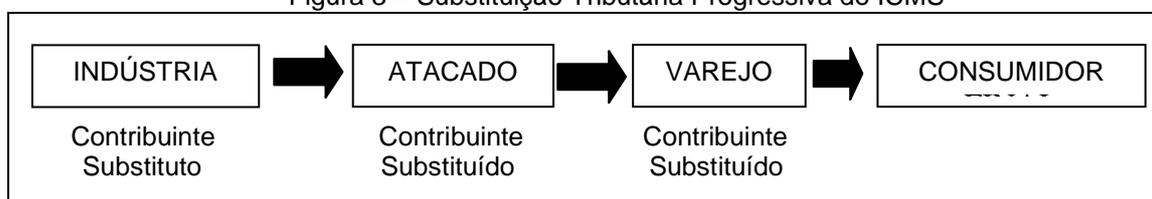
- prazo de dez dias, contados da data final da reunião, para serem publicados no Diário Oficial da União;
- podem limitar-se a impor cláusulas somente a uma ou a algumas Unidades da Federação;
- após publicação, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação têm o prazo de quinze dias para publicarem decreto ratificando ou não os convênios celebrados nas suas respectivas legislações. Em caso de descumprimento desta norma, considera-se ratificação tácita dos mesmos nos respectivos Estados;
- em caso de não ocorrer à ratificação expressa ou tácita pelos Poderes Executivos das Unidades da Federação, considerar-se-á rejeitado o convênio;
- passado os quinze dias acima mencionados, o Confaz tem dez dias para ratificar ou rejeitar os convênios no Diário Oficial da União;
- os convênios entrarão em vigor no trigésimo dia após a publicação da ratificação acima mencionada.

Por outro lado, os Protocolos se caracterizam por acordos firmados entre dois ou mais Estados e não necessitam de aprovação de todos os membros do Conselho Nacional de Política Fazendária.

Portanto, conforme Neto e Nichele (2010) em se tratando de operações interestaduais, a substituição tributária para frente no ICMS, para ser validamente adotada, depende da implementação desta providência: acordo entre as Unidades Federadas interessadas. A Figura 3 apresenta o formato deste regime no mercado onde, substituto é quem recolhe o tributo pela cadeia e substituídos são os contribuintes que tiveram seu tributo recolhido antecipadamente.

Machado (2011, p.387) considera que “o ICMS antecipado que deveria ser calculado sobre o preço praticado nas vendas subseqüentes é calculado sobre um valor arbitrariamente atribuído pelas autoridades fazendárias”.

Figura 3 – Substituição Tributária Progressiva do ICMS



Fonte: Elaborado pelo autor com base no Decreto 37.699/1997.

O regime parte do pressuposto de antecipação do tributo que será devido por uma cadeia mercadológica. Conforme Receita Estadual (2014),

a base de cálculo da substituição tributária progressiva é configurada de tal forma que se estabeleça uma identidade mais ou menos perfeita entre esta e o somatório das margens de lucro bruto normalmente praticado em cada uma das diversas etapas/operações percorridas pelas mercadorias e serviços, a partir daquela em que ocorre a substituição tributária, resultando o mesmo montante do tributo em ambos os casos.

Mariano (apud Dornelles, 2009, p. 23) informa que, para fins de cálculo do tributo devido, a base de cálculo corresponderá ao somatório do

preço de venda a consumidor constante de tabela estabelecida por órgão competente, acrescido do valor do frete, e que, inexistindo este, ela será obtida tomando-se por base o preço praticado pelo substituto, incluídos o IPI, o frete e as demais despesas debitadas ao estabelecimento destinatário, bem como a parcela resultante da aplicação (sobre esse total) do percentual de valor agregado (margem de lucro).

Conforme o artigo 8º, § 5º da Lei Complementar 87, de 13 de Setembro de 1996 o valor do imposto a ser pago corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota interna do Estado destino sobre a Base de Cálculo da Substituição Tributária e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria (ICMS Débito Próprio).

De forma a exemplificar a metodologia de cálculo, Benincá (2013, p. 52) apresenta exemplo hipotético do cálculo do tributo devido.

1 – Venda de mercadoria de uma indústria para comércio varejista, ambas situadas no Estado do Rio Grande do Sul.
 Valor da Mercadoria: R\$ 1.000,00
 Frete: R\$ 50,00
 IPI: R\$ 100,00
 Margem de Valor Agregado: 60%
 Alíquota Interna no Estado destino: 17%
 Alíquota do Débito Próprio: 17%
 Valor do ICMS Débito Próprio: R\$ 1.000,00 x 17% = R\$ 170,00

Tabela 2 – Cálculo do ICMS Substituição Tributária

Variáveis	Valores (em R\$)
Valor da Mercadoria	1.000,00
(+) Frete	50,00
(+) IPI (10%)	100,00
(+) Margem de Valor Agregado	60%
(=) Base de Cálculo	1.840,00
Valor do ICMS Substituição Tributária	$1.840,00 \times 17\% = 312,80 - 170,00 = 142,80$

Fonte: Adaptado de Benincá (2013, p. 53).

Na Tabela 2 identifica-se que, o cálculo parte da soma do valor da mercadoria, acrescida do frete cobrado do destinatário e do IPI, que obedece a legislação específica do tributo, sendo, neste caso, atribuído o percentual hipotético de 10%. O ponto principal do regime progressivo está na margem de valor agregada que, corresponde as médias das margens de lucros obtidas nos varejos de cada atividade econômica, sendo, atribuída e calculada pela própria fiscalização estadual. Tal percentual irá compor a respectiva base de cálculo para obtenção do valor devido. Ao final efetua-se a diferença entre o valor do ICMS Débito Próprio e o ICMS devido a título de substituição tributária.

Para balizar o cálculo para o setor vinícola, considera-se o cálculo do tributo devido apresentado pela Tabela 3, em uma operação para o Estado do Rio Grande do Sul.

Verifica-se que, antes da implantação do regime ao setor vinícola, inexistia este tributo de R\$ 2,01 na operação que, analisando sobre o valor da mercadoria, corresponde a 10,05% do valor, sendo assim, ocorre este acréscimo no preço do produto quando da saída do mesmo do estabelecimento industrial.

Tabela 3 – Substituição Tributária para Vinhos

Variáveis	Valores (em R\$)
Valor da Mercadoria	20,00
(+) Frete	5,00
(+) IPI (Classe J)	0,73
ICMS Débito Próprio – 17%	25,00 (Valor da Mercadoria + Frete) x 17% = 4,25
(+) Margem de Valor Agregado	43,03%
(=) Base de Cálculo	36,80
Valor do ICMS Substituição Tributária	36,80 x 17% = 6,26 – 4,25 (ICMS Débito Próprio) = 2,01

Fonte: Elaborado pelo autor com base no Decreto 37.699/1997.

Efetuando-se uma análise comparativa com outro setor, como a cerveja, obtêm-se os resultados da Tabela 4, onde, parte-se do mesmo preço de venda da mercadoria original, aplicando-se os percentuais cabíveis a cada produto.

Tabela 4 – Comparativo da Substituição Tributária: Cerveja x Vinhos

Produtos	Valor da Mercadoria	IPI (%)	IPI	ICMS (%)	ICMS Próprio	M.V.A.	Valor do ICMS Subst. Trib.	% sobre Valor da Merc.
Vinho	10,00	0,73 por garrafa	0,73	17%	1,70	43,03%	0,91	9,10%
Cerveja	10,00	40%	4,40	25%	2,50	140%	6,14	61,40%

Fonte: Elaborado pelo autor com base no Decreto 37.699/1997.

Nota-se que, apesar de se estar tratando de bebidas alcoólicas, os percentuais de margens de valor agregados estão bem distantes, sendo que, para as cervejas, este corresponde a 140%, enquanto que para os vinhos, corresponde a 43,03%, sendo, em outras palavras, considerado que a média de lucros no varejo, calculada pelo fisco, corresponde a 140% as cervejas e 43,03% aos vinhos.

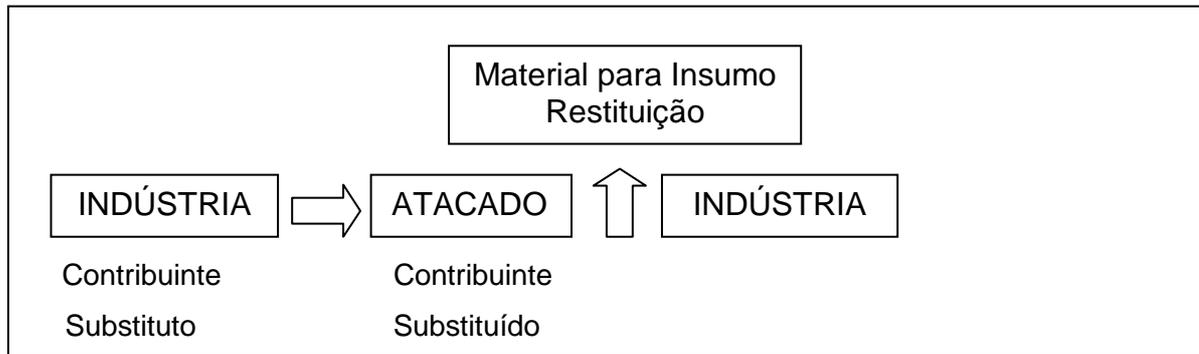
Conforme Mariano (2007) há a possibilidade de o contribuinte restituir o valor do ICMS pago antecipadamente pelo substituto tributário quando o fato gerador presumido não ocorrer. Como exemplos o autor citou as seguintes situações:

- roubo, furto ou extravio;
- deterioração ou perecimento da mercadoria;
- sinistro;
- utilização da mercadoria como consumo da empresa;
- vendas interestaduais; e
- exportação da mercadoria.

Nestas situações o fato gerador presumido não ocorreu, sendo assim, o contribuinte substituto antecipou um valor que seria devido pelo último contribuinte

substituído, ficando a Unidade da Federação, onde o ICMS era devido, beneficiada com um recolhimento indevido. Na Figura 4, o segundo estabelecimento industrial terá o direito à restituição do valor do ICMS Substituição Tributária retido anteriormente pela aplicação do artigo 150, § 7º da CF.

Figura 4 – Restituição do Imposto



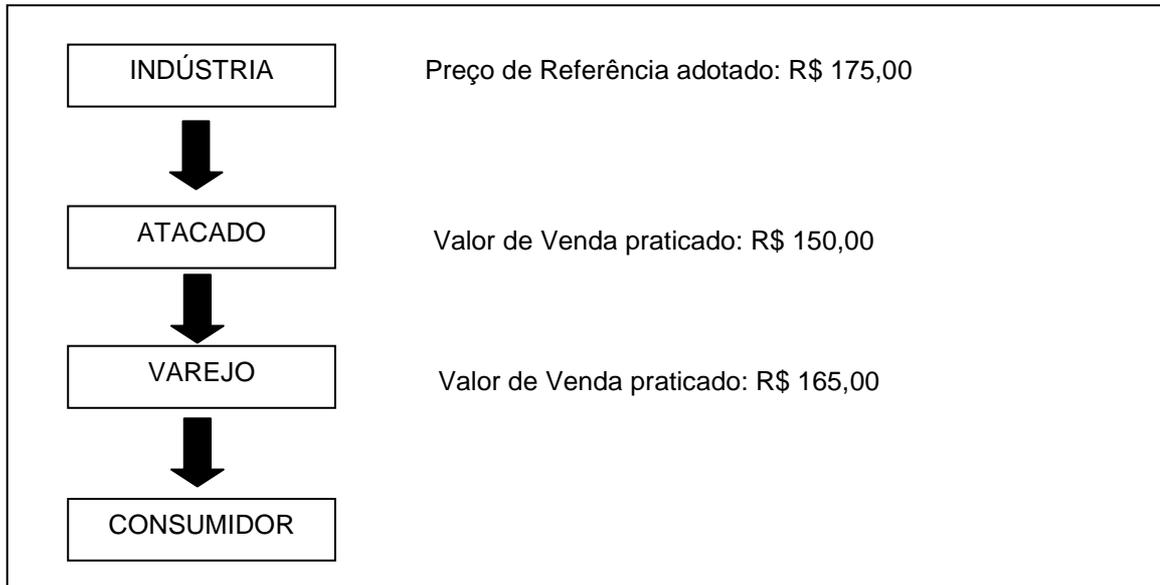
Fonte: Elaborado pelo autor com base no Decreto 37.699/1997.

Apesar da possibilidade acima exemplificada, há uma corrente jurisprudencial de questionamentos frente às hipóteses de restituição existentes na legislação. A maior discussão doutrinária reportasse a questão da base de cálculo utilizada para fins de recolhimento do ICMS Substituição Tributária, pois se afirma que, em alguns casos, o imposto foi antecipado e recolhido sobre um valor superior ao efetivamente praticado a consumidor final. Na Figura 5 pode-se verificar tal situação em exemplo hipotético com os seguintes dados:

- venda da indústria para o atacado com cobrança de ICMS Substituição Tributária sobre preço de referência (Base de Cálculo do ICMS ST) de R\$ 175,00;
- venda do atacado para o varejo com o preço de R\$ 150,00;
- venda do varejo a consumidor final pelo preço de R\$ 165,00.

Pode-se observar que o ICMS foi retido e calculado pelo primeiro contribuinte sobre uma Base de Cálculo (Preço de Referência adotado) presumida que, ao final da cadeia mercadológica, resultou em valor superior ao efetivamente praticado. Nesses casos há discussão de que deveria existir a possibilidade do contribuinte pleitear a restituição da diferença entre a base presumida utilizada e o preço efetivamente praticado.

Figura 5 – Preço de Referência x Cadeia Mercadológica



Fonte: Elaborado pelo autor com base no Decreto 37.699/1997.

Tal regime é proposto e amplamente utilizado pelos Estados pelas características fins de proporcionar maior eficiência e racionalidade no controle e no acompanhamento da arrecadação, buscando a praticidade fiscalizatória e diminuição da evasão fiscal. Conforme tratado na seção 1.1, o regime progressivo da substituição tributária foi implementado para o setor vinícola em outubro de 2009, através da publicação do Protocolo ICMS 96. Para continuidade do tema em estudo, na próxima seção são apresentados os aspectos tributários aplicáveis ao setor vinícola.

2.3 Aspectos Tributários do Setor Vinícola

O setor vinícola possui peculiaridades quanto a sua tributação. A principal que se deve destacar é a vedação das empresas industriais de optarem pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional prevista na Lei Complementar 123/2006,

Art. 17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte:

[...]

X - que exerça atividade de produção ou venda no atacado de:

[..]

b) bebidas a seguir descritas:

1 - alcoólicas;

Deste modo, tais empresas restringem-se aos métodos de tributação (a) Lucro Real, (b) Lucro Presumido ou (c) Lucro Arbitrado. (PINTO, 2013). Quanto à tributação do IPI, os vinhos, objeto deste estudo, são tributados de forma diferenciada. O contribuinte deve solicitar junto à fiscalização o enquadramento do produto para que, através deste, o fisco determine em qual classe o mesmo será tributado. A tabela de classes e os respectivos valores de tributação podem ser observados nos Anexos B e C, respectivamente.

Art. 209. Os produtos das Posições 22.04, 22.05, 22.06 e 22.08 da TIPI estão sujeitos ao imposto, por Classes, conforme estabelecido na NC (22-3) da TIPI e de acordo com a tabela a seguir. (DECRETO 7.212, 2014)

O setor vitivinícola já pleiteou a inclusão do setor no regime do Simples Nacional através do Instituto Brasileiro do Vinho - IBRAVIN, pois, de acordo com a entidade, tal mudança iria desonerar o setor, dando mais competitividade ao produto brasileiro. Outra relevante mudança, seria no ponto de vista da formalização dos pequenos produtores que, com a tributação atual, acabam trabalhando na informalidade. (JÚNIOR T., 2013).

A mesma entidade efetuou um estudo tributário para estimar qual o peso efetivo da carga tributária sobre o setor. No mesmo, verificaram o alto peso tributário no que tange ao ICMS Substituição Tributária cobrado do setor e, alega, que o mesmo deveria ser revisto ou eliminado do setor. (O Garibaldense, 2013)

Outra peculiaridade do setor é a exigência por parte do fisco da utilização dos Selos de Controle para todos os vinhos nacionais e importados. De acordo com o Ibravin (2014) a utilização dos mesmos atende a uma solicitação do próprio setor, com o intuito de aumentar o controle do comércio, beneficiando as empresas que trabalham dentro das obrigações legais.

Na Figura 6 se observa o Selo de Controle nos rótulos das garrafas que, de acordo com a Receita Federal (2014) torna “mais efetivo o controle, a fiscalização e o combate à sonegação no segmento de fabricação e importação de bebidas”.

Figura 6 – Selos de Controle



Fonte: Serranossa (2014)

De forma a sintetizar os aspectos tributários da cadeia do vinho, a Tabela 5 apresenta alguns dos tributos incidentes sobre o setor, com o respectivo tributo e percentual efetivo aplicável.

Tabela 5 – Resumo Tributário da Cadeia Vinícola

Tributação	Lucro Presumido	Lucro Real	Lucro Arbitrado	Simplex Nacional
PIS	0,65%	1,65%	0,65%	Impeditivo
COFINS	3,00%	7,60%	3,00%	Impeditivo
Imposto de Renda	1,20%	15,00%	1,44%	Impeditivo
Contribuição Social	1,08%	9,00%	1,08%	Impeditivo
IPI	Por garrafa	Por garrafa	Por garrafa	Impeditivo
ICMS	De acordo com a UF	De acordo com a UF	De acordo com a UF	Impeditivo
ICMS Substituição Tributária	De acordo com a UF	De acordo com a UF	De acordo com a UF	Impeditivo

Fonte: Elaborado pelo autor com base na legislação vigente.

Na Tabela 5, os tributos Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) correspondem à aplicação dos percentuais respectivos sobre o valor do faturamento, diminuído das vendas canceladas, IPI e ICMS Substituição Tributária. O Imposto de Renda e Contribuição Social correspondem a tributos que incidem sobre a renda das empresas, sendo, no Lucro Arbitrado e Presumido, incidente sobre o valor do faturamento, diminuído das vendas canceladas, IPI e ICMS Substituição Tributária e, para o Lucro Real, incidente sobre o resultado líquido apurado via Demonstração do Resultado do

Exercício, após ajustes exigidos pela legislação do Imposto de Renda. Os tributos IPI e ICMS Substituição Tributária, incidem nas operações com produtos e, partem do pressuposto de serem cobrados do adquirente, ou seja, são destacados e cobrados pelo remetente. O ICMS é uma das principais fontes de arrecadação dos Estados, sendo, o mesmo, tributo de natureza indireta, onde o remetente recolhe o tributo, porém o tomador é quem suporta o ônus tributário da operação.

Os percentuais existentes na referida tabela estão sintetizados de acordo com as disposições legais vigentes no país. Os principais tributos que interferem nos custos e, conseqüentemente, na formação dos preços de venda são o ICMS Substituição Tributária e o IPI, pois estes dois tributos possuem particularidades já abordadas neste estudo. O ICMS, Pis, Cofins, Imposto de Renda e Contribuição Social, obedecem as normas gerais aplicáveis a todas as indústrias brasileiras.

Bruch e Fensterseifer (2005) efetuaram um estudo da tributação da cadeia produtiva do vinho brasileiro. O objetivo dos mesmos foi de verificar quais os tributos que incidem sobre a cadeia e quanto representam sobre os preços dos produtos. Concluíram que a carga tributária destes itens é elevada em comparação com outros países da América do Sul o que, interfere diretamente na competitividade da indústria nacional.

O setor vinícola, atualmente, vem buscando junto a fiscalização uma simplificação e diminuição da tributação, com o intuito de otimizar os custos e, em contrapartida, aumentar a competitividade do setor. Tal situação ainda será tema de inúmeros debates entre governo e entidades representativas do setor. Dando continuidade ao estudo, na próxima seção serão abordadas as pesquisas precedentes sobre o tema em estudo.

2.4 Pesquisas precedentes no tema de estudo

Nesta seção é abordada uma revisão empírica sobre os temas tributação e cadeia vinícola, com estudos precedentes de periódicos nacionais e internacionais sobre os assuntos relatados.

2.4.1 Tributação

Paula (2011) analisou se a inserção da substituição tributária no Estado de São Paulo em um segmento específico era capaz de interferir nos preços dos produtos. O setor escolhido para análise foi o de laticínios, representado por três

produtos: leite UHT (longa vida), leite em pó e manteiga, que passaram a responder pelo novo regime tributário em maio de 2008. Os resultados obtidos mostraram, para o autor, que para os três produtos analisados não houve impacto do novo regime frente aos preços praticados ao consumidor final.

Santos (2008) busca verificar qual o efeito do diferimento do ICMS nas indústrias gráficas do Estado de São Paulo. Como resultado da pesquisa, evidenciou-se que os empresários não estão satisfeitos com o diferimento do ICMS, pois não traz benefícios, uma vez que o governo não cumpre o seu papel na homologação dos créditos, havendo dificuldade em repassar os créditos acumulados de ICMS para pagamento de aquisições de matérias-primas com fornecedores, por exemplo.

Frosi (2007) analisa a utilização das pautas fiscais no ICMS quando adotado o regime de substituição tributária progressiva. É examinado o conceito do regime frente à função de cumprir o princípio da praticabilidade e eficiência fiscalizatória. A autora reporta que, através das padronizações, respeita-se e cumpre-se aos dispositivos constitucionais.

Gonzales e Corrar (2010) buscam verificar a existência de influência na arrecadação de ICMS de um determinado segmento no Estado de São Paulo, por decorrência da adoção da sistemática da substituição tributária. Na conclusão dos autores, foi relatado que se evidenciou o acréscimo de arrecadação, após a adoção do regime, o que comprova as justificativas de sua adoção.

Junior e Oyadomari (2010) analisaram a adoção e contabilização da sistemática de tributação da substituição tributária do ICMS; e os principais impactos desta forma de tributação na lucratividade e nos custos empresariais. Os autores concluíram que ocorre aumento de custos tributários com diminuição da margem bruta das empresas, há desembolso antecipado que afeta o fluxo de caixa e a necessidade de capital de giro e há aumento de carga tributária para as empresas do Simples Nacional.

Pugliesi (2013) analisou a compatibilidade do regime de substituição tributária frente ao enquadramento no Simples Nacional. Há, de acordo com o autor, incompatibilidade do mesmo com a opção pelo Simples Nacional, devido ao fato deste regime de tributação impedir a manutenção de créditos por parte da empresa optante, fato este que, de acordo com o autor, torna incompatível o exercício da substituição tributária com o Simples Nacional.

Gonçalves (2013) analisou os efeitos da desoneração do ICMS para as exportações. Neste quesito, as empresas são permitidas a manter os créditos fiscais das aquisições, restando, deste modo, saldos credores acumulados. Neste sentido, a autora buscou verificar quais procedimentos devem ser observados de modo a empresa utilizar estes saldos mediante transferência para terceiros. Ao final, concluiu que os objetivos da pesquisa foram atingidos, de modo que verificou que a legislação do Estado de Santa Catarina beneficia empresas nesta situação, permitindo a transferência dos saldos de ICMS para fins, por exemplo, de pagamento de matérias-primas.

Benincá (2013) analisou se as empresas optantes pelo Simples Nacional possuem tratamento diferenciado e favorecido no que tange o regime de substituição tributária do ICMS. Efetuou estudo de caso em um minimercado estabelecido na Serra Gaúcha de modo a averiguar o problema de pesquisa traçado. Ao final, concluiu que o governo do Estado do Rio Grande do Sul não diferencia o tratamento da substituição tributária, descumprindo com o tratamento diferenciado e favorecido previsto na Constituição Federal, prejudicando, deste modo, as empresas do referido enquadramento tributário.

Dornelles (2012) analisou o regime de substituição tributária do ICMS perante o fundamento da ordem econômica pelo princípio constitucional da livre concorrência. O objetivo foi de verificar se o regime afeta a concorrência do mercado. Sobre o ponto de vista em análise, o autor constatou que o regime beneficia as empresas, pois equipara os custos de aquisição do mercado evitando, deste modo, que contribuintes se beneficiem de vantagens por evasão tributária.

Ávila (2013) analisou o regime da ST frente ao princípio da tipicidade tributária. O objetivo foi de verificar se o regime viola o princípio constitucional selecionado. Ao final, o autor concluiu que o governo não pode cobrar do contribuinte tributo por um fato ou ato que o mesmo ainda não realizou ou nem venha a realizar, ou seja, o regime viola o princípio da tipicidade tributária.

Os estudos precedentes sobre o tema tributação denotam os diversos pontos de vista do tema diante do cenário tributário atual. No que tange ao tema substituição tributária, as conclusões divergem de acordo com o enfoque do estudo elaborado, fator este que corrobora a necessidade de estudos na área para contribuição a comunidade acadêmica.

2.4.2 Cadeia Vinícola

Bruch e Fensterseifer (2005) analisaram a tributação incidente na cadeia produtiva do vinho brasileiro, abordando o vinho de mesa, vinho espumante e o vinho fino. Buscou-se verificar quais os tributos incidentes nesta cadeia e qual a porcentagem que os mesmos representam no preço de uma garrafa de vinho oferecida ao consumidor final. Os autores concluíram uma carga tributária elevada, comparativamente à dos principais países produtores de vinho da América do Sul, com sérias implicações para a competitividade da cadeia vitivinícola brasileira.

Triches *et al* (2004) identificaram e analisaram a cadeia produtiva da uva e do vinho da Serra Gaúcha. Além disso, estima-se, por meio de método econométrico, a função demanda por vinhos finos. Os resultados indicam que a cadeia é altamente estruturada e que os principais atores estão organizados numa linha de integração vertical. Os maiores produtores da Serra Gaúcha são os municípios de Bento Gonçalves e Flores da Cunha. Resulta-se que a maior demanda de vinhos concentra-se nos Estados Brasileiros mais ricos.

Mattei e Triches (2009) elaboraram uma descrição e análise dos principais cenários e desafios que caracterizam a competitividade da cadeia produtiva vitivinícola gaúcha. Constataram que o ambiente institucional exerce grande influência nas atividades da cadeia e que o aumento da concorrência interna fez com que a vitivinicultura gaúcha se atualizasse tecnologicamente.

Simeon (2013) analisou a demanda de vinhos produzidos na Califórnia e no Japão. Constatou que os turistas recordam-se desses locais, porém ainda há enorme tendência para a busca dos produtos procedentes da França e Itália. Verificou, ainda, que os japoneses não possuem a característica de produção de vinhos para comercialização global, tendo em vista que a maioria dos vinhos japoneses são consumidos em casas, restaurantes ou bares do próprio país.

Roese (2008) analisou a transformação do mundo empresarial vinícola em detrimento da nova cultura de consumo do vinho. Conclui que a oferta de vinhos de qualidade e a redução dos preços dos mesmos possibilitaram o crescimento do setor e a ruptura do segredo de produção vinícola. Com tal mudança, algumas vinícolas passaram a criar um novo grupo de produção de vinhos de exclusividade e distinção, em virtude de não terem porte para competir com empresas de maior porte.

Souza (2009) analisou o nível de competitividade da cadeia vinícola gaúcha no mercado internacional. Conclui que, para competir de forma consistente, o Brasil deveria criar projetos de incentivo ao setor. O mercado exige produtos de qualidade e custo baixo, fator este que não se encontra no Vale dos Vinhedos, uma vez que, as empresas ali estabelecidas, estão buscando elaborar produtos em menor escala, mas com maior qualidade agregada, fator este que alavanca os custos dos produtos. Conclui que, dentro deste cenário, são poucas as empresas que estão conseguindo se destacar no cenário internacional.

Rubio e Ruiz (2013) analisaram a rentabilidade das empresas que integram marcas coletivas na Espanha. Tal situação é semelhante ao que ocorre com a Denominação de Origem existente no Vale dos Vinhedos. Os resultados obtidos pelos autores mostram que apenas algumas marcas tiveram efeitos positivos na rentabilidade das empresas e, que este fator está associado à diversificação da vinícola em duas ou mais marcas coletivas.

Valero e Cortijo (2013) buscaram analisar quais os fatores explicativos da rentabilidade das empresas vinícolas de Castela-Mancha na Espanha. Através de um modelo econométrico concluíram que a rentabilidade das empresas da amostra está ligada a (a) sua estrutura corporativa; (b) seu tamanho e (c) sua estrutura financeira.

Os estudos precedentes ora apresentados denotam a relevância do setor vinícola no cenário mundial. O consumo de vinhos aumentou e, para suprir tal demanda, as empresas investiram em tecnologia para agregar qualidade aos produtos com redução de custos. Em contrapartida, empresas de menor porte, passaram a trabalhar de forma mais exclusiva agregando qualidade ao produto, porém com maior valor agregado.

3 METODOLOGIA

Aborda-se neste capítulo, os procedimentos metodológicos, população e amostra, cadeia vinícola no Rio Grande do Sul, coleta e tratamento dos dados, análise dos dados, modelo de regressão, formulação das hipóteses e limitações do método.

3.1 Delineamento da Pesquisa

Yin (2005) afirma que não há hierarquia entre as estratégias de pesquisas e, embora cada estratégia tenha suas características distintas, há grandes áreas de sobreposições entre elas. Silva e Menezes (2005) classificam as pesquisas quanto à sua natureza, forma de abordagem do problema, objetivos e procedimentos técnicos.

Quanto à natureza, a pesquisa realizada pode ser classificada como aplicada, na medida em que responde a um problema no campo prático identificado no capítulo 1.

A abordagem do problema é quantitativa, uma vez que, o estudo tem por base técnicas estatísticas para busca das conclusões sobre o problema proposto. Silva e Menezes (2005) consideram quantitativos tudo que pode ser quantificável, o que significa traduzir em números opiniões e informações para classificá-las e analisá-las.

Quanto ao objetivo, à pesquisa se classifica como explicativa, pois identifica os fatores que determinam ou contribuem para a ocorrência dos fenômenos. Gil (1999, p. 44) afirma “de que é o tipo mais complexo e delicado. Assume, em geral, a forma de Pesquisa Experimental”.

Finalizando, quanto ao procedimento técnico, este é classificado como pesquisa experimental, pois são utilizadas variáveis estatísticas para análise dos impactos nos preços praticados pelas empresas no período deste estudo.

3.2 População e Amostra

A população do estudo é formada por 35 estabelecimentos industriais de vinhos finos da Serra Gaúcha do Estado do Rio Grande do Sul, tendo como delimitação para a região do Vale dos Vinhedos, situada entre os municípios de

Bento Gonçalves, Garibaldi e Monte Belo do Sul, pois se trata da região que mais tem tido destaque na produção de vinhos finos nos últimos anos.

A escolha do referido local se explica, conforme relatado na seção 3.2.1, pelo reconhecimento dos vinhos finos produzidos na região, que são apreciados nacionalmente pelos parâmetros de qualidade, obtidos pelas inovações de produtos, processos, distribuição e gestão. Tais avanços fizeram com que a região fosse reconhecida com os títulos de Indicação de Procedência e Denominação de Origem, obtidas junto ao Instituto Nacional de Propriedade Industrial – INPI. Tais títulos são inéditos e únicos na cadeia vinícola no Brasil, fato este que denota e explica a relevância da escolha da região para estudo. (SEBRAE, 2012; IBRAVIN, 2012)

Tonini (2008, p.221) enfatiza que muitos esforços foram elaborados pela região para a obtenção de tais títulos e que, desde 1995, através da criação da Associação dos Produtores de Vinhos Finos do Vale dos Vinhedos (APROVALE),

cujos objetivos se concentram nas ações em prol do desenvolvimento sócio-econômico e turístico da região, tais esforços começaram a ter seus resultados esperados e a região obteve os títulos que desejava demonstrando ainda mais o destaque e qualidade dos produtos nela produzidos.

Das 35 empresas acima especificadas, a amostra foi limitada aos vinhos finos de embalagem de 750 ml (mililitros), das espécies Cabernet Sauvignon, Merlot, Chardonnay, Moscato Branco e Riesling Itálico, por consequência das mesmas serem as de maior produção e consumo no mercado nacional conforme se comprova no Anexo A – Uvas Viníferas e de Mesa Processadas em 2013, onde se pode verificar a prevalência de processamento de tais espécies sobre as demais:

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

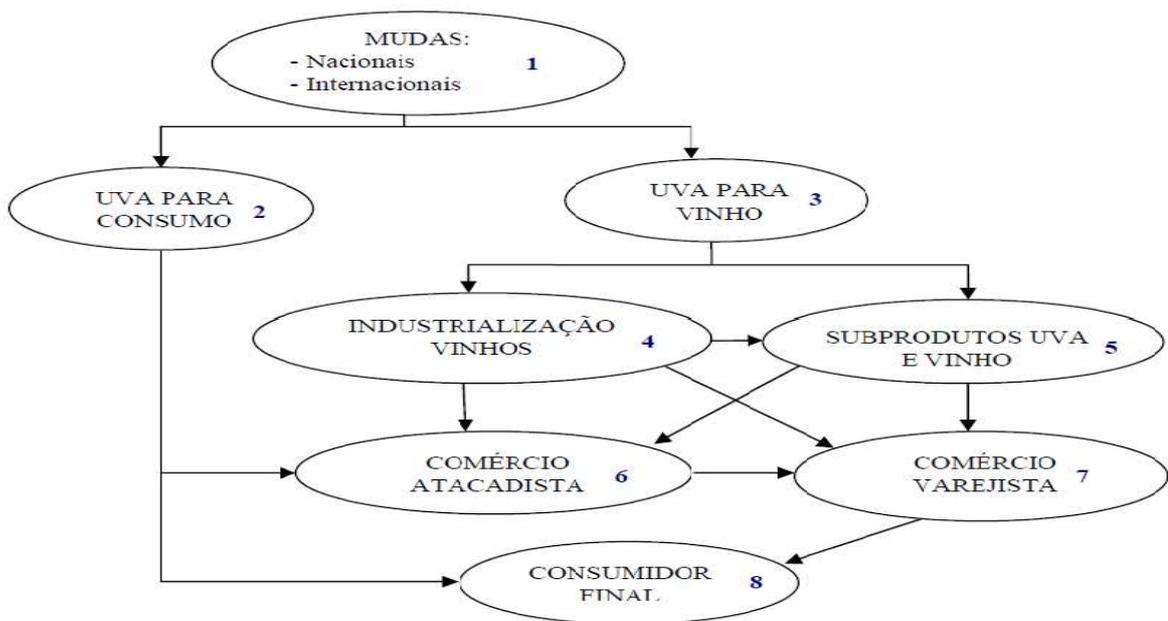
Tal população, objeto de estudo, será aprofundada na seção seguinte, delimitando os aspectos gerais do setor vinícola do Estado do Rio Grande do Sul.

3.2.1 Cadeia Vinícola no Rio Grande do Sul

A cadeia vinícola impulsiona, paralelamente, outros setores, desde a parte rural até o comércio. Podem-se exemplificar neste ciclo, os fornecedores de

fertilizantes, embalagens, uvas, distribuidores atacadistas e varejistas. As indústrias de vinhos finos tiveram um crescimento amplo nas últimas décadas e, tal fator, agregou tecnologia à produção de vinhos finos. (TRICHES *et al*, 2004). O ciclo que norteia o setor pode ser observado na Figura 7.

Figura 7 – Ciclo da Cadeia Vinícola



Fonte: Triches *et al* (2004, p. 5).

Observa-se que desde a muda da uva (1) até o consumidor final do vinho (8), inúmeros processos e setores estão envolvidos. Destaca-se o ponto da industrialização dos vinhos (4), onde, após seu processo, o vinho é destinado à rede atacadista (6) ou varejista (7) e, os insumos não utilizados para este fim, são aproveitados para a industrialização de subprodutos (5), aumentando, deste modo, o nicho de mercado do setor.

Mattei e Triches (2009) afirmam que

O cenário atual da vitivinicultura gaúcha permite constatar que a atividade permanece como uma das mais importantes para a economia do estado rio-grandense, principalmente quando se observa o número de pessoas empregadas na cadeia, o valor dos impostos gerados, as exportações realizadas e as ações correlatas proporcionadas por esta atividade produtiva.

lochims *et al* (2009, p. 244) apontam que “a indústria da viticultura brasileira está concentrada no Rio Grande do Sul, sendo responsável por cerca de 90% do total da produção nacional”. Destaca-se que os 10% restantes, estão compreendidos nos Estados de Santa Catarina, Paraná, São Paulo, Bahia e Pernambuco. Os

autores relatam que as melhores vinícolas do Rio Grande do Sul estão concentradas na Serra Gaúcha, mais especificadamente na região denominada Vale dos Vinhedos.

A qualidade dos vinhos passou a ser reconhecida quando o vinho era produzido e engarrafado na própria região onde a uva foi cultivada. Esta característica passou a criar uma identidade de qualidade ao vinho, respaldado na região em que o mesmo foi elaborado. (ROESE, 2008).

A vitivinicultura na região está intimamente ligada à figura do imigrante Italiano que, apesar de muitas espécies de uvas não terem vingado em sua época, insistiu no cultivo de novas espécies de modo a deixar esta herança para os tempos atuais. (FALCADE, 2005). Na Figura 8 observam-se com destaques em cores as principais regiões produtoras de vinhos no Estado do Rio Grande do Sul.

Figura 8 – Mapa Vitivinícola do Rio Grande do Sul



Fonte: Academia do Vinho (2014)

Das regiões da Figura 8, o que tem se evidenciado a nível nacional é a região da Serra Gaúcha que, entre as áreas de produção, contempla o Vale dos Vinhedos. Tonini (2008, p. 214) especifica que,

o local tem sido reconhecido pela qualidade de seus vinhos e consolidou-se no cenário turístico brasileiro recebendo um número significativo de visitantes. Devido à importância socioeconômica e cultural, o Vale dos Vinhedos merece especial atenção por parte do meio acadêmico, através de seus estudos, e do poder público, a partir de regulamentação adequada para seu uso e desenvolvimento pela comunidade, iniciativa privada e turistas.

A Associação dos Produtores de Vinhos Finos do Vale dos Vinhedos (Aprovale, 2012), entidade representativa dos produtores da região, indica que a área se localiza na Serra Gaúcha entre os municípios de Bento Gonçalves, Garibaldi e Monte Belo do Sul. O Vale dos Vinhedos, território com vinícolas de diferentes portes, contempla desde cantinas familiares, boutique e de garagem, assim como grandes empresas que contam com parcerias internacionais.

Conforme Falcade (2005, p. 31) a “Organização Internacional da Uva e do Vinho (OIV), instituição intergovernamental, estabeleceu na reunião de Madrid, em 1992, uma Resolução que definiu os dois níveis das Indicações Geográficas”. De acordo com a autora o nível mais exigente é o da Denominação de Origem Reconhecida e o nível menos exigente é o da Indicação Geográfica Reconhecida. Essas definições foram adotadas pelo Brasil quando o mesmo se associou à OIV, em 1995, assim como pela Norma Vitivinícola do Mercosul.

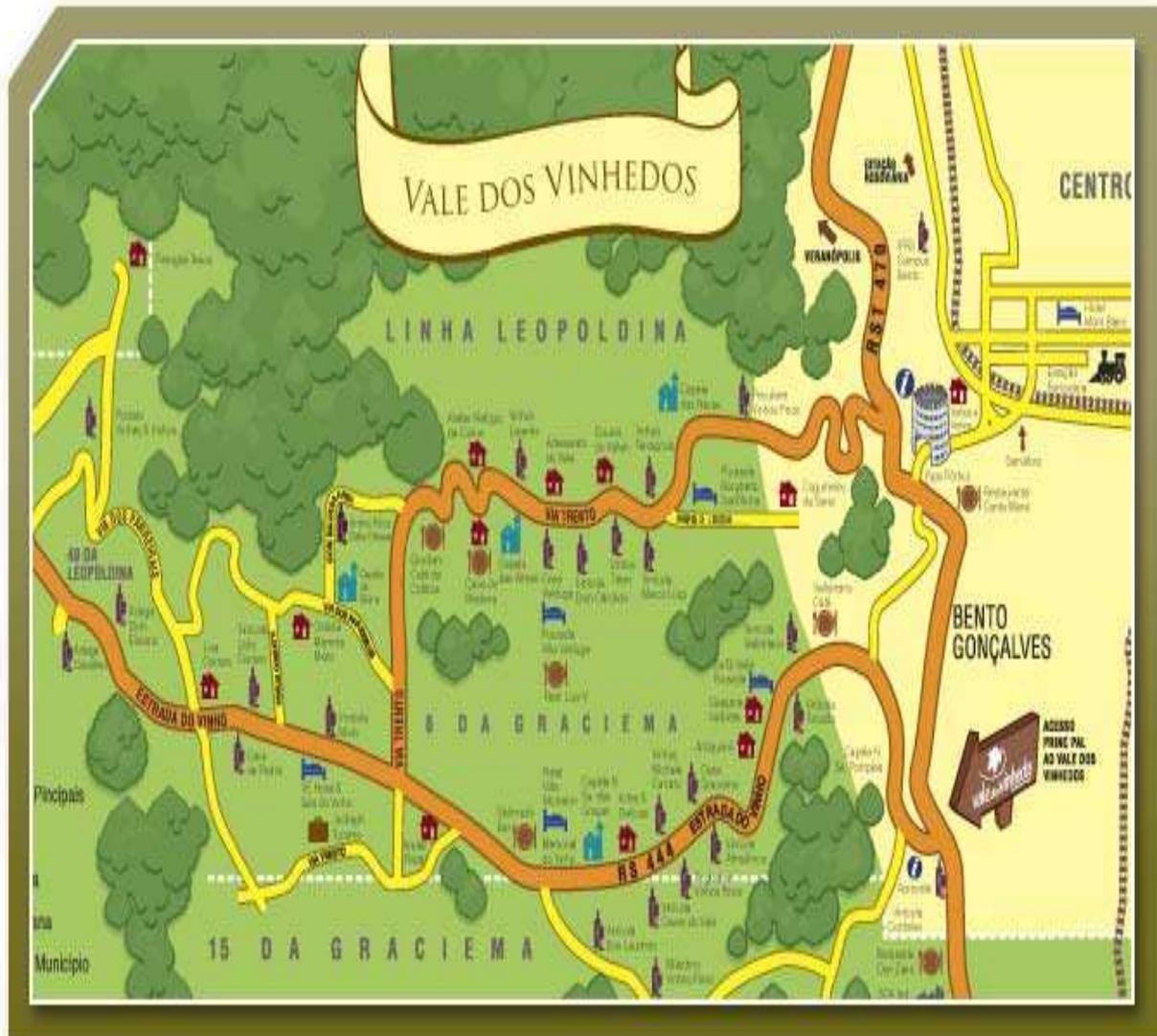
Sebrae (2012) ratifica que o Vale dos Vinhedos foi a primeira região a obter o título de Indicação Geográfica Brasileira, reconhecida pelo Instituto Nacional de Propriedade Industrial (INPI). No Brasil, além da indicação em vinhos finos, tal fato também ocorre no café do Cerrado (MG), carne do Pampa Gaúcho (RS) e cachaça de Paraty (RJ), exemplificativamente. A primeira indicação geográfica para os vinhos finos foi denominada de Indicação de Procedência Vale dos Vinhedos – IPVV. (GOLLO E CASTRO, 2008).

Ibravin (2012) destaca que, no ano de 2012, foi aprovado para a referida região o registro de Denominação de Origem – D.O., sendo a primeira do Brasil a obter tal registro. Os vinhos do Vale dos Vinhedos já são reconhecidos graças aos parâmetros de qualidade aplicados pelas vinícolas a partir da certificação da Indicação de Procedência, sendo a D.O. a evolução deste padrão, levando a público o potencial e a maturidade produtiva das vinícolas da região.

Levando-se em consideração os títulos obtidos observa-se a importância da região como referência na produção e comercialização de vinhos e espumantes no

Brasil. Na Figura 9, pode-se observar um mapa da região em estudo fornecido pela Aprovale.

Figura 9 – Vale dos Vinhedos



Fonte: Aprovale (2012)

Conforme a Aprovale (2014)

As empresas estão de portas abertas o ano inteiro. É possível realizar passeios guiados aos parreirais, conhecer as etapas de vinificação e participar de cursos de degustação. A visita vale não só para experimentar, mas para também garimpar rótulos exclusivos ou em *avant première* diretamente do produtor.

Destaca-se o crescimento do enoturismo na região, com a utilização do vinho como atrativo turístico para pessoas do mundo inteiro. O foco no Estado, que era limitado a Gramado e Canela, passou a ganhar um novo ponto de visita. Os títulos obtidos junto ao INPI foram essenciais para esta valorização da região. (LOCKS e TONINI, 2005).

A cadeia vinícola é de suma relevância para a economia da Serra Gaúcha por envolver toda uma gama de fornecedores e pelo mercado consumidor desta bebida, apreciada por inúmeros consumidores. Como todo setor econômico brasileiro, a mesma possui características tributárias específicas e, por este modo, na próxima seção serão abordadas as formas de coleta e tratamento dos dados.

3.3 Coleta e Tratamento dos Dados

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

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

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

Posteriormente, os dados foram tratados sob a seguinte equação:

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

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

Em um segundo momento, foi efetuado o teste *t* de *student*, conforme equação (02), o que, segundo Huang e Paes (2009, p. 63), “nos dá maior poder

estatístico e, conseqüentemente, maior confiabilidade dos resultados.”. Os dados foram tratados sob a seguinte equação:

$$t = \frac{(\bar{X}_1 - \bar{X}_2)}{\sqrt{\frac{S_1^2}{n_1} + \frac{S_2^2}{n_2}}} \quad (2)$$

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

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

3.4 Análise dos Dados

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

Adotaram-se as análises estatísticas apresentadas no subcapítulo 3.3, para buscar e identificar quantitativamente as variações ocorridas nos preços praticados pelo setor a partir do exercício em que se teve início o efeito do novo regime tributário em estudo.

Quanto aos objetivos específicos, foram examinados os resultados de cada técnica econométrica aplicada, com o intuito de averiguar as suposições previstas e os resultados obtidos de cada método. Os pressupostos apresentados de variação dos preços pós-aplicação do regime de substituição tributária serão trabalhados com as variáveis do período da amostra utilizando-se de técnica de regressão, conforme já mencionado no subcapítulo anterior.

Em todas as situações acima apresentadas, os resultados obtidos serão objeto de análise e apresentação descritiva.

3.5 Modelo de Regressão

Para testar os fatores que podem explicar os impactos nos preços dos vinhos, foi utilizada a técnica de regressão linear com dados em painel. Nesse sentido, as evidências referentes às variáveis foram coletadas e submetidas ao programa Eviews 7®, conforme tratado na seção 3.3. Considerando as hipóteses formuladas na seção 3.6, a seguir apresenta-se o modelo estatístico utilizado neste estudo:

$$\text{PRECO}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{ST}_{it} + \beta_2 \text{QTDE}_{it} + \beta_3 \text{QTDEM}_t + \beta_4 \text{CAMBM}_t + \alpha_i + \varepsilon_{it} \quad (3)$$

Onde:

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

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

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

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

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

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

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

β_i - parâmetros a serem estimados;

i - Empresa com i de 1 a 35;

t - Tempo de 2007 a 2012.

3.5.1 Variável a Explicar: Preços dos Vinhos (PRECO)

Com o intuito de atingir os objetivos fins desta pesquisa, se estabeleceu como variável a explicar ou dependente os Preços dos Vinhos (PRECO). Para tal, foi

elaborada coleta de dados, conforme retratado na seção 3.3, com as empresas da amostra para o período em análise. Os dados estão dispostos individualmente pelos valores atribuídos a cada garrafa de vinho e, ainda, por espécie de uva das mesmas.

3.5.2 Variáveis Explicativas ou Independentes

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

Quadro 1 – Variáveis Explicativas ou Independentes

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

Fonte: Elaborado pelo autor.

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

- Variável: ST – Substituição Tributária;

Variável de natureza qualitativa ou dicotômica que consiste na evidenciação dos períodos sujeitos ou não ao regime de substituição tributária, identificados por empresa da amostra. Diante do fato de que este estudo analisa o período de 2007 a 2012, esta variável pode assumir 2 possibilidades: Com ST ou Sem ST. A Tabela 6 apresenta as *dummys* para a variável ST.

Tabela 6 – *Dummys* para Variável Substituição Tributária

Dummys	Anos	Situação
D1 - SEM ST	2007	0
	2008	0
D2 - COM ST	2009	1
	2010	1
	2011	1
	2012	1

Fonte: Elaborado pelo autor.

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

- Variável: QTDE – Quantidade;

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

- Variável: QTDEM - Quantidade de vinhos importados;

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

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

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

Para elaboração dos testes, optou-se por estimar em *log* as variáveis. Elaborada a regressão com todas as variáveis apresentadas na equação (3), foram eliminadas as de menor significância. As variáveis CAMBM e QTDEM, esta última somente a medida dos valores monetários, em dólares, apresentaram resultados não significativos, logo, foram exclusas da análise até que o modelo final apresentasse apenas as variáveis significativas.

3.6 Formulação da Hipótese

Este estudo parte do pressuposto de que o regime da substituição tributária do ICMS impacta nos preços praticados nos vinhos pela cadeia vinícola da Serra Gaúcha. Com base nos estudos precedentes, formulou-se a hipótese a ser testada. Ao testar tal hipótese, pretende-se responder ao problema de pesquisa deste estudo: Quais impactos podem-se identificar nos preços praticados pela Cadeia Vinícola do Vale dos Vinhedos em função da adoção do regime de substituição tributária no ICMS. A seguir, apresenta-se a hipótese da pesquisa:

Impactos nos preços praticados pela Cadeia Vinícola do Vale dos Vinhedos em função da adoção do regime de substituição tributária no ICMS. Esta hipótese será testada estatisticamente como:

$H_0 : \beta_1 = 0$, ou seja, não há impactos nos preços. Paula (2011) em seu estudo analisou o regime da substituição tributária do ICMS frente aos produtos derivados do leite no Estado de São Paulo, com o objetivo de verificar se o regime teve impacto nos preços praticados pelo setor. Obteve, como resultado, de que não houve impacto sobre os preços praticados ao consumidor final, mesmo com a adoção do novo regime tributário.

$H_1 : \beta_1 > 0$, ou seja, há impactos nos preços praticados. Para Oliveira e Schmidt (2004) em seu estudo, tinham como objetivo verificar os impactos da adoção do regime da substituição tributária do ICMS na formação de preços no ramo de supermercados. Concluíram que tal tributação exerce influência sobre o preço final a ser praticado pelos contribuintes.

3.7 Limitações do Método

Verificando-se que foram analisadas as empresas situadas na região da Serra Gaúcha, mais especificadamente o Vale dos Vinhedos, há a possibilidade de que a amostra não reflita o mesmo resultado caso fosse efetuada a análise de outras localidades, como a região de Bagé, na fronteira, a região Nordeste do Brasil, o Chile, entre outros, exemplificadamente.

Outro fator limitador que deve ser considerado é de que a análise é sobre a cadeia vinícola do Vale dos Vinhedos, não podendo estender as conclusões e resultados obtidos com a mesma a outros produtos sujeitos ao mesmo regime tributário, tendo em vista as peculiaridades do regime, como podemos citar, por exemplo, a variação do percentual de margem de lucro aplicável a cada mercadoria, a região econômica em que se encontram as fontes produtoras, entre outros.

A utilização dos índices do INPC e IGP-DI podem ser limitações do método utilizado, pois os mesmos foram selecionados intencionalmente por amostragem não probabilística, ou seja, poderíamos ter outros resultados caso os valores dos produtos fossem deflacionados por outros índices econômicos como, por exemplo, o Índice de preços ao Consumidor Amplo - IPCA e o Índice de preços ao Consumidor Amplo – Alimentos e Bebidas - IPCA – Alimentos e Bebidas.

Definidas as variáveis utilizadas, formuladas as hipóteses e definido o método, na seção seguinte apresentam-se as análises dos resultados obtidos junto às técnicas de pesquisa apresentadas nesta seção.

4 ANÁLISE DOS DADOS

Este capítulo está subdividido em quatro seções. Na primeira é apresentado o teste de análise de variância (ANOVA) e o teste *t* de *student*. Na segunda, é elaborado teste estatístico para fins de evidenciar a autocorrelação entre as variáveis. Na terceira seção, é apresentada a regressão linear com dados em painel, elaborada para fins de responder a hipótese de pesquisa. Ao final, são apresentadas as análises descritivas da hipótese testada.

4.1 Análise de Testes de Médias

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

O Teste Anova, conhecido como análise de variância, corresponde, conforme Gujarati (2006, p. 113), a equação (01) que,

decompõe a soma total dos quadrados (STQ) em dois componentes: soma dos quadrados explicados pela regressão (SQE) e soma do quadrado dos resíduos (SQR).

Rodrigues (apud Devore, 2013, p. 53) ratifica que quando uma pesquisa busca comparar variáveis, pode-se utilizar a análise de variância Anova. O referido teste “é utilizado para comparar as médias aritméticas dos grupos, com o objetivo de analisar as diferenças entre as médias aritméticas dos grupos e não entre as variâncias dos mesmos.”. Serpa (2006) em seu estudo utiliza-se do teste para “medir diferenças significativas entre as respostas dos dois grupos com relação a cada variável dependente.”. Para dar mais robustez ao teste, também foi estimado o teste *t* de *student*, para efetuar a análise das médias dos dois grupos dos períodos em análise.

Nas Tabelas 7, 8, 9 e 10, apresentam-se os testes efetuados que serão objetos de análise descritiva. Ressalta-se que, para este teste e, para posterior regressão via software Eviews 7®, foram eliminadas da amostra os seguintes dados, para não comprometer os resultados:

- vinhos das espécies moscato branco e riesling itálico, pois, apesar de serem uvas de maior processamento conforme corrobora o Anexo A, as empresas da amostra não produzem, em sua maioria, vinhos com as referidas espécies. A manutenção destas para as análises de dados poderia comprometer os resultados;

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

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

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

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

- 25 empresas compõem a amostra;

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

Tabela 7 – Análise dos Preços dos Vinhos Cabernet Sauvignon

Grupo	2007 e 2008	2009 a 2012
Contagem	50	100
Soma	1250,48	2901,14
Média	25,0096	29,0114
Variância	87,85181616	115,5234021
F	5,018842505	
Valor-P - ANOVA	0,026562552	
T	-2,34498212	
Valor-P - <i>STUDENT</i>	0,020805086	

Fonte: Elaborado pelo autor.

Tabela 8 – Análise dos Preços dos Vinhos Chardonnay

Grupo	2007 e 2008	2009 a 2012
Contagem	42	84
Soma	967,41	2327,44
Média	19,3482	23,2744
Variância	121,2089865	178,4315178
F	3,221813649	
Valor-P - ANOVA	0,074703828	
T	-1,913854932	
Valor-P - <i>STUDENT</i>	0,05810269	

Fonte: Elaborado pelo autor.

Tabela 9 – Análise de Variância dos Preços dos Vinhos Merlot

Grupo	2007 e 2008	2009 a 2012
Contagem	48	96
Soma	1180,01	2771,54
Média	23,6002	27,7154
Variância	112,7977653	148,9444453
F	4,121099544	
valor-P - ANOVA	0,044142861	
T	-2,126384794	
valor-P - <i>STUDENT</i>	0,035687039	

Fonte: Elaborado pelo autor.

Tabela 10 – Análise Geral dos Preços dos Vinhos

Grupo	2007 e 2008	2009 a 2012
Contagem	140	280
Soma	3397,9	8000,12
Média	22,65266667	26,66706667
Variância	111,6757888	152,7008228
F	11,58912123	
valor-P - ANOVA	0,000723056	
T	-3,58556078	
valor-P - <i>STUDENT</i>	0,000385162	

Fonte: Elaborado pelo autor.

Para verificar se as diferenças entre as médias encontradas são estatisticamente significantes, aplicaram-se os testes Anova Fator Único e *t student* nos grupos de preços e período da análise. Nestes testes, utilizaram-se os valores nominais dos preços dos vinhos. Vale ressaltar, que a hipótese nula H_0 , para este teste, é de igualdade entre as médias. Quando aceita-se H_0 , conclui-se que as diferenças entre as médias amostrais são devidas apenas a variações na amostra, portanto não se pode inferir resultados superiores ou inferiores independente do valor das médias. Quando se rejeita H_0 , conclui-se que as diferenças entre as amostras são grandes para serem devidas apenas a aleatoriedade e, neste caso, pode-se atribuir resultados superiores ou inferiores dependendo dos valores médios de cada grupo. Utilizou-se como critério nos testes o grau de 5% de significância.

Nestes termos, constatou-se que, com exceção do teste para a espécie chardonnay, nos outros três testes elaborados nas variáveis rejeita-se H_0 e, portanto, há diferenças estatisticamente significantes entre as médias. Destaca-se que, tais

diferenças ainda não podem ser relacionadas à inclusão do regime de substituição tributária do ICMS, porém apontam indícios de mudanças nos preços após o período de 2009, mas que ainda não podem ser conclusivos quanto ao regime tributário em análise.

Em sequência ao estudo, na seção seguinte é elaborada a análise da autocorrelação entre as variáveis da amostra.

4.2 Análise das Variáveis

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

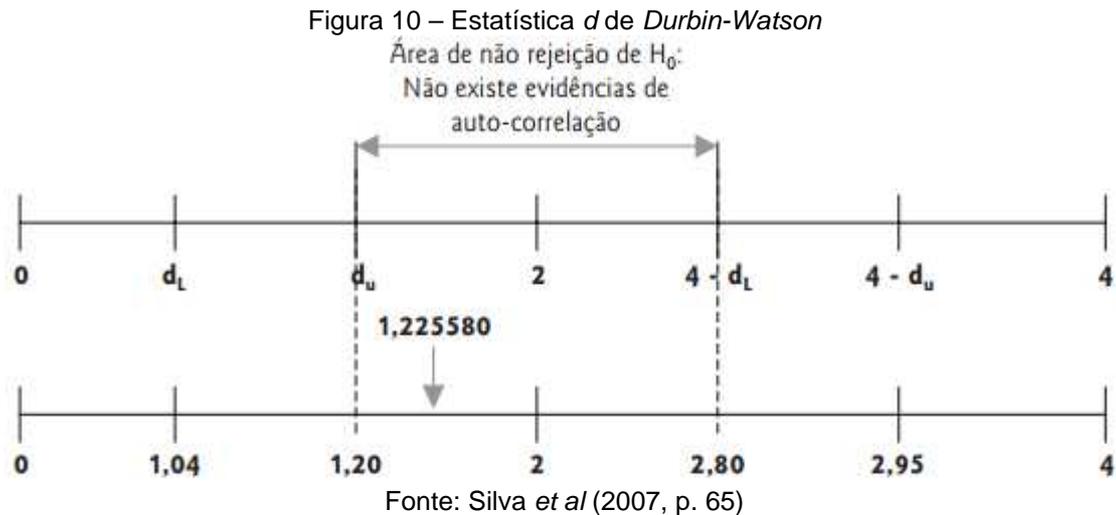
Tabela 11 – Resultados do Modelo Final Estimado

Variável Dependente: LOG (PRECO)				
Método: Painel de Mínimos Quadrados				
Observações: 420				
Variáveis	Coefficiente	Erro-padrão	Estatística T	Probabilidade
ST	0,088423	0,015087	5,861021	0,0000
LOG (QTDE)	0,014721	0,007426	1,982465	0,0482
LOG(QTDEM)	0,343369	0,040862	8,403149	0,0000
CONSTANTE	-2,516180	0,655763	-3,837026	0,0001
R- quadrado	0,923886		R- quadrado Ajustado	0,908093
Estatística F	58,49923		Prob (Estatística F)	0,000000
<i>Durbin-Watson</i>	1,980910			

Fonte: Elaborado pelo autor.

Com base nos dados da tabela 11, pode-se aceitar a hipótese de que não há autocorrelação entre as variáveis de todos os testes de diagnósticos realizados. Ou seja, o modelo final estimado não apresenta autocorrelação. O teste resultou na variável 1,980910 que, de acordo com Silva *et al* (2007), o resultado próximo a variável 2 resulta em não rejeitar a H_0 , ou seja, conclui-se a ausência de autocorrelação.

A Figura 10 corrobora a situação apresentada, pois conforme Gujarati (2006, p. 380) “se um modelo de regressão contiver valor (es) defasado (s) do regressando, o valor de *d* nesses casos costuma ficar em torno de 2, o que sugere que não há autocorrelação (de primeira ordem) nesses modelos.”



Efetuada as análises de autocorrelação, na próxima seção são apresentados os testes de regressão com o intuito de responder ao problema de pesquisa e analisar a hipótese testada apresentada na seção 3.6.

4.3 Análise da Regressão Linear com Dados em Painel

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

Conforme tratado na seção 4.2, foi eliminado da amostra para não prejudicar os resultados (a) uma empresa pela ausência de informações das uvas processadas; (b) sete empresas pela ausência no fornecimento dos dados e (c) os vinhos das espécies moscato branco e riesling itálico, diante do fato de que uma parte relevante da amostra não produz vinhos destas espécies de uva.

O modelo foi tratado com dados de painel fixo, dado que o Teste de Hausman indicou um p.valor de 0,0000. O referido teste é utilizado para fins de opção entre o efeito fixo e o efeito aleatório. (CESAR e JUNIOR, 2008). Foram extraídas da equação (03), conforme tratado na seção 3.5.2, as variáveis de QTDEM, inerente as variáveis de importação em dólares, e CAMBM, pois as mesmas não se apresentaram significativas estatisticamente. Os preços utilizados na regressão estão deflacionados pela IGPD, pois neste índice apresentaram-se resultados significativos estatisticamente.

Gujarati (2006, p. 525) ratifica que “se a hipótese nula for rejeitada, a conclusão é que o modelo de componente dos erros não é adequado e que é preferível empregar o modelo de efeitos fixos [...]”..

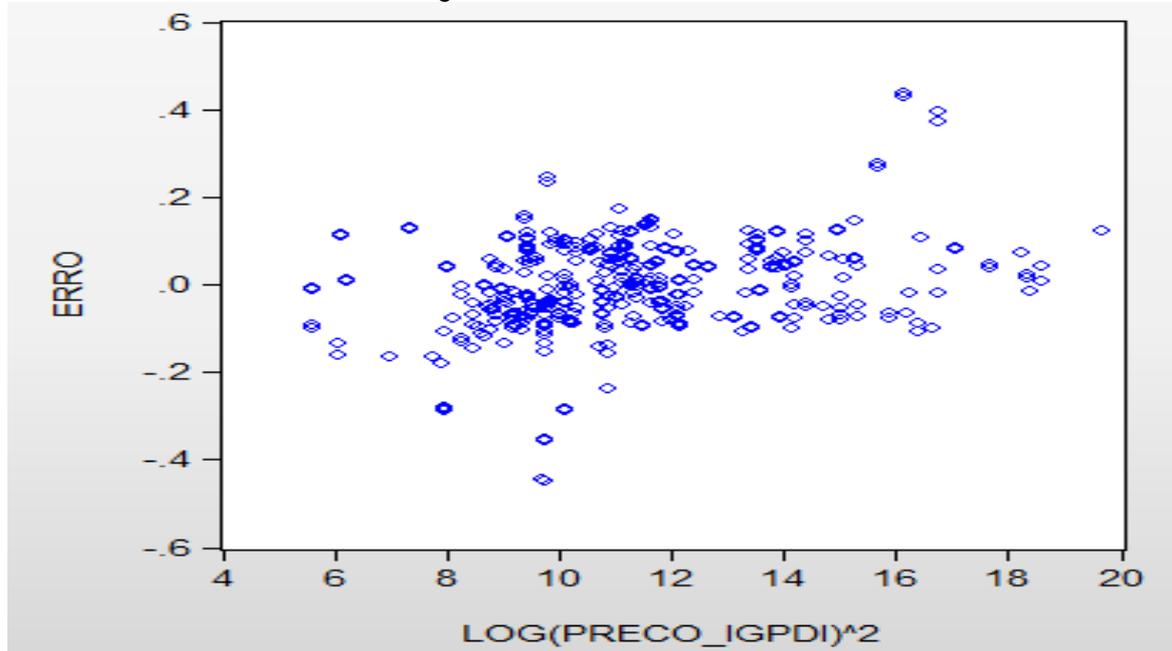
Tabela 12 – Resultados do Modelo Final Estimado

Variável Dependente: LOG (PRECO)				
Método: Painel de Mínimos Quadrados				
Observações: 420				
Variáveis	Coefficiente	Erro-padrão	Estatística T	Probabilidade
ST	0,088423	0,015087	5,861021	0,0000
LOG (QTDE)	0,014721	0,007426	1,982465	0,0482
LOG(QTDEM)	0,343369	0,040862	8,403149	0,0000
CONSTANTE	-2,516180	0,655763	-3,837026	0,0001
R- quadrado	0,923886		R- quadrado Ajustado	0,908093
Estatística F	58,49923		Prob (Estatística F)	0,000000
<i>Durbin-Watson</i>	1,980910			

Fonte: Elaborado pelo autor.

Antes de efetuar a devida análise dos dados, verifica-se que não há autocorrelação por Durbin Watson, conforme já relatado na seção 4.2, porém existe heterocedasticidade, conforme se apresenta na Figura 11.

Figura 11– Gráfico de Scatter



Fonte: Extraído do Software Eviews 7.

Por este motivo os dados foram estimados utilizando a matriz consistente de White, obtendo-se os resultados apresentados na mesma tabela, porém persistem os problemas de heterocedasticidade. Tal fato pode ser explicado pela alteração na linha de produtos de algumas empresas da amostra no período que, em virtude da

mudança do nicho de mercado, alteraram-se significativamente os preços dos produtos. Foram elaborados testes para eliminar este fator, porém, persiste o problema da heterocedasticidade.

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

Sendo assim, mesmo com a presença da heterocedasticidade, mantém-se a análise da regressão, tendo em vista os demais resultados apresentados. A definição do modelo final estimado deu-se com base na significância das variáveis a 10%, no R^2 ajustado e na estatística (F) dos modelos estimados. Nesse sentido, com base nos dados da Tabela 12, nota-se que todas as variáveis são significativas para o modelo final estimado. Além disso, o R^2 ajustado é de 0,908093, o que significa afirmar que o nível de explicação do modelo final estimado é de 90,80%, e a estatística (F) é de 58,49923.

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

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

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

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

Em estudo precedente, que embasou este, Paula (2011) analisou o regime nos produtos derivados do leite no Estado de São Paulo. O mesmo deflacionou os preços pelo IGP-DI, utilizou-se do Teste de Chow para apurar quebra estrutural ao longo das séries e efetuou regressão pelos modelos de autoregressão e processo das médias móveis. Neste estudo utilizaram-se técnicas estatísticas distintas, podendo-se identificar a similaridade na escolha do índice para deflação dos preços.

4.4 Análise da Hipótese Testada

Com o intuito de identificar se o regime da substituição tributária repercute nos preços praticados pela cadeia vinícola e, com base nos estudos precedentes, formulou-se a hipótese. Para testá-la, tem-se como pressuposto a existência de uma relação significativa entre o preço praticado nos vinhos e as variáveis explicativas, as quais compõem a hipótese. Mesmo com a presença da heterocedasticidade, as variáveis obtidas nos testes foram significativas, portanto possuem relevância estatística para análise. Após os resultados do modelo de regressão linear com dados em painel e, com base no referencial teórico dessa dissertação, pode-se concluir o teste da hipótese. A seguir, apresenta-se a análise de cada um dos testes da hipótese formulada na seção 3.6.

H_0 pressupõe $\beta_1 = 0$, ou seja, que não há relação entre o preço e o regime da substituição tributária. Nesse sentido, os resultados do modelo de regressão estimado apontam que a *dummy* correspondente à variável substituição tributária (ST) é significativa para o modelo a 5%. Logo, rejeita-se a hipótese H_0 . E, dessa forma, conclui-se que o regime da substituição tributária no ICMS, implementado em 2009, impactou nos preços praticados pelas empresas da amostra.

H_1 pressupõe $\beta_1 > 0$, ou seja, há relação entre o preço e o regime da substituição tributária. Nesse sentido, os resultados do modelo de regressão estimado apontam que a *dummy* correspondente à variável substituição tributária (ST) é significativa para o modelo a 5%. Logo, se aceita a hipótese H_1 . E, dessa forma, conclui-se que o regime da substituição tributária no ICMS, implementado em 2009, impactou nos preços praticados pelas empresas da amostra.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo geral deste estudo foi analisar os possíveis impactos nos preços praticados pela Cadeia Vinícola do Vale dos Vinhedos em função da adoção do regime de substituição tributária no ICMS. Para tal, foram coletados os dados de 25 vinícolas da região do Vale dos Vinhedos. A amostra final compõe as garrafas de vinho de 750 ml (mililitros) das espécies cabernet sauvignon, chardonnay e merlot.

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

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

Como sequencia aos testes, as variáveis foram tratadas no software Eviews 7®, pelo método de regressão linear com dados em painel. Foram eliminadas as variáveis que não apresentaram relevância estatística. A definição do modelo final estimado deu-se com base na significância das variáveis a 10%, no R² ajustado e na estatística (F) dos modelos estimados. As variáveis são significativas para o modelo final estimado, com R² ajustado de 0,908093, o que significa afirmar que o nível de explicação do modelo final estimado é de 90,80%, e a estatística (F) é de 58,49923.

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

Tal resultado remete a concluir o efeito que o aumento nos preços pode estar ocasionando para o setor. Tal aspecto diminui o consumo do produto e, por consequência, a demanda do mesmo. A redução do consumo faz com que as empresas diminuam a produção para não alavancar seus estoques e, em contrapartida, aumenta-se o custo agregado de produção, elevando, por consequência, os preços de venda.

Sugere-se, como apontado na seção 2.3, que o setor questione o governo estadual, no sentido de revisar a metodologia de arrecadação atual do referido tributo ou, em outra hipótese, solicitar a eliminação do regime para o setor como um todo.

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

Também não se podem generalizar os resultados deste estudo a outros ramos de atividade, pois, conforme tratado na seção 2.2, o regime é implementado de acordo com a característica da cadeia mercadológica de cada produto, ou seja, para cada item relacionado neste regime de arrecadação, possuem regras específicas de cálculo a serem observadas.

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

REFERÊNCIAS

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

ACADEMIA DO VINHO. Disponível em:
<http://www.academiadovinho.com.br/_regiao_mostra.php?reg_num=BR01>.
Acesso em: 02 fev. 2014.

APROVALE - ASSOCIAÇÃO DOS PRODUTORES DE VINHOS FINOS DO VALE DOS VINHEDOS. Disponível em:
<<http://www.valedosvinhedos.com.br/vale/conteudo.php?view=70&idpai=132>>.
Acesso em: 25 out. 2012.

APROVALE - ASSOCIAÇÃO DOS PRODUTORES DE VINHOS FINOS DO VALE DOS VINHEDOS. Disponível em: <
<http://www.valedosvinhedos.com.br/vale/index.php>>. Acesso em: 25 jan. 2014.

ÁVILA, Eduardo. **A Substituição Tributária do ICMS “Para Frente”, Uma Análise a Luz do Princípio da Tipicidade Tributária**. 2013. 106f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel em Ciências Jurídicas) – Curso de Ciências Jurídicas, Universidade do Extremo Sul Catarinense (UNESC), Criciúma, 2013.

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

BARBIERI, Cristiane. O terror dos impostos. **Revista Negócios**. v. 7, n. 80, p. 86-99, 2013.

BENINCA, Beatriz. **Análise do Tratamento Diferenciado para as Empresas Optantes pelo Simples Nacional em Relação ao Regime Progressivo da Substituição Tributária do ICMS em um Minimercado na Serra Gaúcha**. 2013. 77 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel em Ciências Contábeis) – Curso de Ciências Contábeis, Universidade de Caxias do Sul, Bento Gonçalves, 2013.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 22 out. 2012.

_____. **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. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 21 jul. 2012.

_____. **Lei Complementar nº. 44, de 07 de dezembro de 1968.** Altera o Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, que estabelece normas gerais de Direito tributário, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp44.htm>. Acesso em: 19 jul. 2012.

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

_____. **Lei Complementar nº. 24, de 07 de janeiro de 1975.** Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm>. Acesso em: 20 dez. 2013.

_____. **Lei Complementar nº. 123, de 14 de dezembro de 2006.** Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da [Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001](#), da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nºs [9.317, de 5 de dezembro de 1996](#), e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123.htm>>. Acesso em: 05 fev. 2014.

_____. **Convênio ICM 66/88.** Fixa normas para regular o ICMS e dá outras providências. Disponível em: <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/ICMS/1988/CV066_88.htm>. Acesso em: 10 jan. 2014.

_____. **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.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm>. Acesso em: 15 jan. 2014.

_____. **Decreto 7.212, de 15 de junho de 2010.** Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm>. Acesso em: 13 jan. 2014.

_____. **Decreto 7.660, de 23 de dezembro de 2011.** Aprova a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/decreto/d7660.htm>. Acesso em: 13 jan. 2014.

_____. **Decreto 37.699, de 26 de agosto de 1997.** Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre

Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS). Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362&inpCodDispositive=&inpDsKeywords=>>. Acesso em: 04 fev. 2014.

_____. **Emenda Constitucional nº. 3, de 17 de março de 1993**. Altera os arts. 40, 42, 102, 103, 155, 156, 160, 167 da Constituição Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc03.htm>. Acesso em: 05 jan. 2014.

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

BRUCH, Kelly Lissandra; FENSTERSEIFER, Jaime Evaldo. Análise da tributação incidente na cadeia produtiva do vinho brasileiro. **XLIII CONGRESSO DA SOBER**, Ribeirão Preto, 2005. **Anais eletrônicos ...** Ribeirão Preto, 2005. Disponível em: <<http://www.sober.org.br/palestra/2/392.pdf>>. Acesso em: 05 jan. 2014.

CESAR, Jesuína Figueira; JÚNIOR, Annor da Silva. A relação entre a responsabilidade social e ambiental com o desempenho financeiro: um estudo empírico na Bovespa no Período de 1999 a 2006. In: **ANPCONT**, 2008, Vitória. **Anais eletrônicos...** Vitória, 2008. Disponível em: <http://www.fucape.br/_public/producao_cientifica/2/ANPCONT%20-%20Annor.pdf>. Acesso em: 11 jan. 2014.

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

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

DORNELLES, Matheus Tumelero. **Substituição Tributária do ICMS: da origem a aplicabilidade**. 2009. 52 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel em Ciências Contábeis) – Curso de Ciências Contábeis, Universidade de Caxias do Sul, Bento Gonçalves, 2009.

DORNELLES, Matheus Tumelero. **Substituição Tributária do ICMS – Efeitos da Tributação x Fundamento da Ordem Econômica pelo Princípio da Livre Concorrência**. 2012. 47 f. Trabalho de Conclusão de Curso de Especialização (Especialista em Direito e Gestão Tributária) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS), São Leopoldo, 2012.

FALCADE, Ivanira. **Indicações geográficas, o caso da região com indicação de procedência Vale dos Vinhedos**. 2005. 109 f. Dissertação (Mestrado em Geografia) – Programa de Pós-Graduação em Geografia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005.

FENACON. **Reforma Tributária só é viável com nova estrutura de gastos.** Brasília. Disponível em: <<http://www.fenacon.org.br/noticias-completas/460>>. Acesso em: 02 fev. 2014.

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

FROSI, Flávia Gehlen. **A Aplicação de Pautas Fiscais no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).** 2007. 117 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Rio Grande do Sul, 2007.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 5.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GOLLO, Silvana Saionara; CASTRO, Alberto William Viana de. O processo de inovação e de estratégias de cooperação competitiva para a obtenção da Indicação de Procedência Vale dos Vinhedos: o caso da Vinícola Boutique Lidio Carraro – Serra Gaúcha – RS/Brasil. In: **XLVI Congresso da Sociedade Brasileira de Economia, Administração e Sociologia Rural**, 2008, Rio Branco. **Anais eletrônicos...** Rio Branco: Sociedade Brasileira de Economia, Administração e Sociologia Rural, 2008. Disponível em: <<http://econpapers.repec.org/paper/agssbrfsr/109633.htm>>. Acesso em: 10 jan. 2014.

GONZALES, Alexandre; CORRAR, Luiz João. Reflexo da Introdução da Substituição Tributária de ICMS – imposto sobre circulação de mercadorias e serviços – na arrecadação do Estado de São Paulo. **Revista Teoria e Prática da Educação**, Maringá, v. 29, n. 3, p. 64-75, set./dez. 2010.

GONÇALVES, Miriana Borghezán. **Os Procedimentos Administrativos Utilizados na Transferência de Crédito do ICMS de Santa Catarina: Estudo de Caso na Exportação de Arroz.** 2013. 82 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel em Ciências Contábeis) – Curso de Ciências Contábeis, Universidade do Extremo Sul Catarinense (UNESC), Criciúma, 2013.

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

HENDRIKSEN, Eldon S. **Accounting Theory.** 3 ed. Illinois: Homewood, 1977.

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

IBRAVIN – Instituto Brasileiro do Vinho. Disponível em: <<http://www.ibravin.com.br/admin/UPLarquivos/021020121643072.pdf>>. Acesso em: 30 dez. 2012.

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

IMPOSTOS x Vinho Nacional. **Jornal O Garibaldense**, Garibaldi, p. 4, 11 jul. 2013.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. Disponível em:
<https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/1266/NormasEditadas25AnosDaCFIBPT.pdf>>. Acesso em: 13 dez. 2013.

IOCHIMS, Carla Eliete dos Santos *et al.* *Elemental characterisation of Cabernet Sauvignon wines using Particle-Induced X-ray Emission (PIXE)*. **Food Chemistry**, Barking - United Kingdom, p. 244-250, 2009.

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

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

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

JÚNIOR, José Julberto Meira. **ICMS Substituição Tributária – Uma visão crítica**. 1. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2001.

JÚNIOR, Nestor Típa. Setor vitivinícola cobra enquadramento no Simples Nacional. **Jornal do Comércio**, Porto Alegre, p. 15, 9 out. 2013.

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

LOCKS, Eliza Bianchini Dallanhol; TONINI, Hernanda. Enoturismo: o vinho como produto turístico. **Revista Turismo em Análise**, v. 16, n. 2, p. 157-173, nov. 2005.

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

MACHADO, Lúcio de Souza; ESTEVES, Renata Elisa de Souza; MACHADO, Michele Rílany Rodrigues. Pesquisas em Contabilidade e Planejamento Tributário nos Anos de 2007 a 2012 em Congressos de Contabilidade e Administração do Brasil. In: SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO – SEMEAD, XVI, 2013, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: USP, 2013. Disponível em:

<http://www.semead.com.br/16semead/resultado/an_resumo.asp?cod_trabalho=152>. Acesso em: 20 fev. 2014.

MARANGONI, Fernando José de Souza. **Substituição tributária progressiva no ICMS/SP**. 2005. 91f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel em Ciências Jurídicas) – Curso de Direito, Faculdade Integradas Antônio Eufrásio de Toledo, Presidente Prudente, São Paulo, 2005.

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

MATTEI, Lauro; TRICHES, Vinícius. Análise da Competitividade da Cadeia Vitivinícola do Rio Grande do Sul através do Ambiente Institucional. **Revista Análise Econômica**, Porto Alegre, v. 27, n. 52, p. 161-183, set. 2009.

MENDES, Paulo Cesar de Melo; SILVA, Antonio Batista; NIYAMA, Jorge Katsumi. A Aderência do Conteúdo da Disciplina Contabilidade Tributária Ministrada nos Cursos de Graduação em Ciências Contábeis do Brasil ao Conteúdo do Currículo Internacional Proposto pela ONU. **Revista Ambiente Contábil**. Natal, v. 3, n. 1, p. 1-19, jan./jun. 2011.

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

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

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

NAZARIO, Neander da Silva; MENDES, Paulo César de Melo; AQUINO, Ducineli Régis Botelho de. Percepção dos Discentes Quanto à Importância do Conhecimento em Contabilidade Tributária em Instituições de Ensino Superior do Distrito Federal: Um Estudo Empírico. **Revista Universo Contábil**. Blumenau, v. 4, n. 3, p. 64-81, jul./set. 2008.

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

OLIVEIRA, L. M. *et al.* **Manual da Contabilidade Tributária: textos e testes com as respostas**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

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

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

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

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

PINTO, João Roberto Domingues. **Imposto de Renda, Contribuições Administradas pela Secretaria da Receita Federal e Sistema Simples**. 21. ed. Brasília: CFC, 2013.

PUGLIESI, Fábio. A incompatibilidade da Substituição Tributária do ICMS com a Opção pelo Simples Nacional. **Revista Sequência – Estudos Jurídicos e Políticos**, Florianópolis, v. 3, n. 6, p. 129-147, jan./jun. 2013.

RECEITA ESTADUAL, disponível em: <<https://www.sefaz.rs.gov.br/Site/DuvidaDetalhes.aspx?id=743>>. Acesso em: 10 fev. 2014.

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

RODRIGUES, Elisângela Batista Maciel. **O Ensino de Contabilidade Pública em Instituições de Ensino Superior do Rio Grande do Sul**. 2013. 103 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS), São Leopoldo, 2013.

ROESE, Mauro. O Mondovino de Cabeça para Baixo: As Transformações no Mercado Internacional do Vinho e o Novo Empresariado Vinícola. **Revista de Sociologia e Política**, Curitiba, v. 16, n. 31, p. 71-83, nov. 2008.

RUBIO, Ricardo Sellers; RUIZ, Francisco José Más. *Rentabilidad de lãs empresas Vinculadas a las Marcas Colectivas en el Sector Vinícola*. **Universia Business Review**. Madri, Espanha, p. 68-83, 2013.

SANTOS, Nilson Manoel dos. **Substituição Tributária: o efeito do diferimento do ICMS nas Indústrias Gráficas do Estado de São Paulo**. 2008. 157 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, São Paulo, 2008.

SEBRAE, disponível em: <http://www.sebrae.com.br/setor/fruticultura/o-setor/mercado/indicacao-geografica/integra_bia/ident_unico/3888>. Acesso em: 25 out. 2012.

SERRANOSSA. Disponível em:

<https://www.google.com.br/search?q=selos+de+controle+vinhos+ibravin&espv=210&es_sm=122&source=lnms&tbn=isch&sa=X&ei=Y3wLU4OeM9LJsQT-poHADg&ved=0CAcQ_AUoAQ&biw=1280&bih=699#facrc=&imgdii=&imgrc=ciOqaer2kL6jAM%253A%3Bmo1I9S-LYuCzEM%3Bhttp%253A%252F%252Fwww.serranossa.com.br%252Fupload%252Fnews%252F02062_2-1304536429.jpg%3Bhttp%253A%252F%252Fwww.serranossa.com.br%252Feditorias%252Feconomia%252Fvinhos-importados-tambem-estao-obrigados-a-selar%252F%3B660%3B495>. Acesso em: 10 fev. 2014.

SERPA, Daniela Abrantes Ferreira. Ética e Responsabilidade Social Corporativa são Realmente Importantes? Um estudo com Futuros e Atuais Gestores de Empresas. **Revista de Administração**, v. 12, n. 6, p. 643-662, nov./dez. 2006.

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

SIMEON, Roblyn. *Characteristics of Wine Consumers & The Positioning of California & International Wines in Japan*. **Journal Of Internacional Business And Economics**. v. 13, p. 87-96, 2013.

SILVA, Edna Lucia da; MENEZES, Estera Muskat. **Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação**. 4. ed. Florianópolis: UFSC, 2005.

SILVA, Jéssica Rayse de Melo; ÀVILA, Lucimar Antônio Cabral de; MALAQUIAS, Rodrigo Fernandes. Tipos e Intensidade de Serviços Prestados por Escritórios de Contabilidade: Uma Análise da Prestação de Serviços e Planejamento Tributário. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 17, n. 3, p. 61-77, set./dez. 2012.

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

SILVA, Rafael Barros Andrade da. **A influência da substituição tributária do ICMS no custo das mercadorias em uma empresa do segmento de comércio de equipamentos de telecomunicações**. 2010. 56f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel em Ciências Contábeis) - Curso de Ciências Contábeis, Faculdade Lourenço Filho, Fortaleza, 2010.

SILVA, Felipe Dantas Cassimiro da *et al.* Comportamento dos Custos: Uma Investigação Empírica Acerca dos Conceitos Econométricos sobre a Teoria

Tradicional da Contabilidade de Custos. **Revista de Contabilidade e Finanças**. São Paulo, n. 43, p. 61-72, jan./abr. 2007.

SOUZA, Sinval Oliveira. A internacionalização como estratégia para o incremento da competitividade da cadeia vinícola gaúcha. **Revista Eletrônica de Negócios Internacionais**, São Paulo, v. 4, n. 1, p. 1-19, jan./jul. 2009.

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

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

TONINI, Hernanda. Políticas públicas e turismo: enoturismo no Vale dos Vinhedos/RS. **Pasos Revista de Turismo y Patrimonio Cultural**, La Laguna, Espanha, v. 6, n. 2, p. 213-229, 2008.

TRICHES, Divanildo *et al.* **Identificação e análise da cadeia produtiva da uva e do vinho da Região da Serra Gaúcha**. 2004. 19f. Trabalho de Curso (Bacharel em Ciências Econômicas) – Curso de Ciências Econômicas da Universidade de Caxias do Sul, Caxias do Sul, 2004.

UVIBRA – União Brasileira de Vitivinicultura. Disponível em: <<http://www.uvibra.com.br/>>. Acesso em: 17 jan. 2014.

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

VALERO, Juan Sebastián Castillo; CORTIJO, María Del Carmen García. *Análisis de los factores explicativos de la rentabilidad de las empresas vinícolas de Castilla-La Mancha*. **Revista de la Facultad de Ciencias Agrarias**. Albacete, Espanha, v. 45, n. 2, p. 141-154, 2013.

VIEIRA, Maria Mayana Fernandes. **Substituição progressiva tributária na incidência do ICMS e sua constitucionalidade**. 2010. 72f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel em Ciências Jurídicas) – Curso de Direito, Sociedade de Educação do Vale do Ipojuca, Faculdade do Vale do Ipojuca, Caruaru, 2010.

YIN, Robert K. **Estudo de caso Planejamento e Métodos**. 3 ed. São Paulo: Artmed, 2005.

ANEXO A – UVAS VINÍFERAS E DE MESA PROCESSADAS EM 2013

BRANCAS VINÍFERAS		
VARIEDADES	QUILOS	GRAU
		MÉDIO
Alvarinho	12.413	20,75
Arriloba	28.829	17,21
Bokay	57.680	14,71
Chardonnay	6.174.156	17,10
Chenin Blanc	264.090	15,00
Colombard	673.158	14,43
Gewurztraminer	239.469	18,49
Gros Manseng	4.640	20,00
Itália (Pirovano 65)	5.671	15,54
Maccabeo	3.558	18,00
Malvasia Amarela	519.959	15,10
Malvasia Bianca	184.949	14,26
Malvasia Chianti	5.061	17,00
Malvasia de Cândia	1.692.882	14,44
Malvasia Verde	18.690	14,87
Moscatel Nazereno	831.206	13,00
Moscato Bianco R2	678.267	14,20
Moscato Branco	13.136.399	12,78
Moscato de Alexandria	211.532	15,32
Moscato de Canalli	64.800	15,35
Moscato Giallo	1.813.522	15,11
Perlona (Pirovano 54)	3.378	12,73
Peverella	44.137	14,52
Pinot Blanc	8.720	13,79
Prosecco	2.852.648	13,75
Riesling Itálico	3.069.854	15,34
Riesling Renano	99.230	15,19
Sauvignon Blanc	633.633	17,92
Semillon	335.323	16,67
Sylvaner	155	13,00
Trebbiano (S.Émillion/Ugni B.)	2.876.041	14,70
Vermentino	3.220	16,00
Vernaccia	7.970	15,76
Viogner	6.876	15,67
Viognier	240.205	16,65
Total	36.802.321	14,48
ROSADAS VINÍFERAS		
VARIEDADES	QUILOS	GRAU

		MÉDIO
Flora	72.410	19,03
Pinot Gris	126.844	16,70
Rubi (Itália Rubi/Itália Rosa)	1.034	15,48
Sauvignon gris	3.737	21,59
Schönburger	14.087	14,43
Total	218.112	17,40
TINTAS VINÍFERAS		
VARIEDADES	QUILOS	GRAU
		MÉDIO
Alicante Bouschet	1.524.728	15,14
Ancelota	1.137.943	17,34
Arinarnoa	65.001	19,47
Aspirant Bouschet	3.650	18,00
Barbera (Piemont)	40.630	16,72
Cabernet Franc	2.452.229	16,78
Cabernet Sauvignon	10.651.084	16,90
Caladoc	2.480	17,00
Carmenere	44.414	15,44
Corvina	1.382	26,00
Egiodola	1.059.250	15,82
Ekigaina	1.720	18,00
Gamay Beaujolais	135.405	18,19
Gamay Saint Romain	11.615	16,00
Lagrein	15.300	15,42
Lambrusco	56.120	15,51
Malbec	590.041	16,32
Marselan	345.504	19,11
Marzemina	6.600	16,18
Merlot	10.179.782	17,39
Molinera	1.009	26,00
Montepulciano	41.888	18,66
Moscato Bailey	171.372	14,49
Moscato de Hamburgo	75.362	16,84
Napa Gamay (Valdigué)	55.550	15,00
Nebbiolo	9.327	19,25
Petit Verdot	167.522	18,76
Petite Syrah	105.934	16,44
Pinot Noir	2.392.357	16,15
Pinot Saint George	14.120	16,00
Pinotage	816.883	18,21
Rebo	19.780	17,88
Refosco	12.080	18,00
Rondinella	1.089	26,00

Ruby Cabernet	526.124	15,64
Sangiovese	277.679	14,35
Tannat	3.612.439	18,42
Tempranillo	219.163	17,77
Teroldego	124.542	18,36
Torrontes	3.090	16,00
Touriga Nacional	136.565	17,84
Total	37.108.752	17,05
TOTAL VINÍFERAS	74.129.184	15,78
BRANCAS DE MESA		
VARIEDADES	QUILOS	GRAU MÉDIO
Brs Clara	81.130	14,26
BRS-Lorena	7.354.725	16,99
Courderc 13 (Branca)	8.564.745	14,49
Martha	5.642	14,81
Moscato Embrapa	11.763.335	15,74
Niágara Branca	37.574.776	14,18
Seyve Villard (Villard Blanc)	781.787	14,85
Seyve Villard 5276	180.410	15,13
Total	66.306.549	14,82
ROSADAS DE MESA		
VARIEDADES	QUILOS	GRAU MÉDIO
Dona Zilé	15.330	13,63
Goethe (Gota de Ouro / Pinot)	469.138	16,03
Niágara Rosada	10.312.310	13,75
Tardia de Caxias	13.430	12,86
Total	10.810.208	13,85
TINTAS DE MESA		
VARIEDADES	QUILOS	GRAU MÉDIO
Bacarina	2.990	13,00
Bailey	584.628	15,86
Bordô (Ives)	102.788.361	14,56
Brs Carmen	605.728	13,76
BRS Cora	3.697.942	15,42
Brs Morena	2.600	18,00
BRS Violeta	3.561.414	15,21
Champagnon (Champanheta)	106	12,00
Coleções	34.072	13,00
Concord (Francesa)	34.237.661	13,87
Concord Clone 30	2.326.774	14,05
Couderc Tinta (Seibel 1077)	26.722.044	15,43

Cynthiana (Zeperina-Santiago)	1.290.743	16,63
Herbemont (Borgonha/Champanhe)	6.142.005	14,55
Isabel (Brasileira)	232.518.530	14,27
Isabel Precoce	11.467.561	15,24
Jacquez (Seibel/Pica Longa)	24.997.428	17,39
Patrícia	3.575	15,00
Rúbea	1.478.269	14,48
Seibel	6.727.381	15,62
Seibel-2 (Seibeleteo)	275.998	14,96
Seyve Villard - Tinta	1.087.889	15,59
Vênus	13.925	16,16
Total	460.567.625	14,61
TOTAL UVAS DE MESA	537.684.382	14,62
TOTAL GERAL DE UVAS	611.813.566	14,76

Fonte: Uniao Brasileira de Vitivinicultura – UVIBRA (2014).

Elaboração: EMBRAPA/CNPUV

ANEXO B – TABELA DE CLASSES DE IPI

Código NCM	DESCRIÇÃO	CLASSE POR CAPACIDADE DO RECIPIENTE (ml)			
		Até 180	De 181 a 375	De 376 a 670	De 671 a 1000
2204.10.10	Tipo Champanha (“Champagne”)	E a H	J a M	K a P	L a Q
2204.10.90	Outros Espumantes e Espumosos	C a G	H a L	I a O	K a Q
2204.2	- Outros vinhos; mostos de uvas cuja fermentação tenha sido impedida ou interrompida por adição de álcool				
	1. Vinhos da madeira, do porto e de xerez	E a F	J a K	K a L	L a O
	2. Mostos de uvas cuja fermentação tenha sido impedida ou interrompida por adição de álcool, compreendendo as mistelas	A a C	A a F	B a I	C a J
	3. Vinhos de mesa comum ou de consumo corrente produzidos com uvas de variedades americanas ou híbridas, incluídos os frisantes	A a B	A a D	B a G	C a J
	4. Vinhos de mesa finos ou nobres e especiais produzidos com uvas viníferas, incluídos os frisantes	C a E	E a F	G a I	H a J
	5. Vinho de mesa, verde	C a E	E a F	G a I	H a J
	6. Outros vinhos licorosos, de uvas híbridas	B a C	C a E	D a H	D a K
	7. Outros vinhos licorosos, de uvas viníferas	C a F	E a G	G a J	H a K
	8. Outros vinhos	C a I	E a M	G a P	H a Q
2204.30.00	- Outros mostos de uva	A a C	A a F	B a I	C a J
22.05	- Vermutes e outros vinhos de uvas frescas aromatizados por plantas ou substâncias aromáticas	B a I	C a M	E a J	H a L
2206.00	- Outras bebidas fermentadas (perada, hidromel, por exemplo)	A a B	B a D	C a G	D a J
	1. Bebidas refrescantes denominadas “cooler”, de origem vínica	B a J	C a N	E a Q	G a T

Código NCM	DESCRIÇÃO	CLASSE POR CAPACIDADE DO RECIPIENTE (ml)			
		Até 180	De 181 a 375	De 376 a 670	De 671 a 1000
	2. Sidra	A a B	A a D	B a G	C a H
	3. Outras bebidas fermentadas, com teor alcoólico superior a 14%	B a L	D a M	E a Q	H a R
2208.20.00	- Aguardentes de vinho ou de bagaço de uvas	J a K	K a O	L a P	M a R
	1. Aguardentes de vinho ou de bagaço de uvas, denominadas “brandy” ou “grappa”	J a K	K a L	L a O	M a R
2208.30	- Uísques	C a L	I a P	L a S	O a U
	1. Uísques acima de 8 anos e até 12 anos, exceto de malte puro (“pure malt” e “single malt”)	C a M	I a Q	L a T	O a V
	2. Uísques acima de 12 anos, exceto de malte puro (“pure malt” e “single malt”)	C a O	I a S	L a V	O a X
	3. Uísques de malte puro (“pure malt” e “single malt”)	C a M	I a Q	L a T	O a X
2208.40.00	Rum e outras aguardentes de cana				
	1. Rum e outras aguardentes obtidas do melaço da cana	B a I	F a M	I a P	L a R
	2. Aguardentes de cana, comercializadas em recipiente retornável	A a G	B a K	C a N	F a Q
	3. Aguardentes de cana, comercializadas em recipiente não retornável	B a G	C a K	D a N	H a Q
2208.50.00	- Gim e genebra	B a I	F a M	I a P	L a S
2208.60.00	- Vodca	B a I	E a M	H a P	L a S
2208.70.00	- Licores	B a I	F a M	I a P	L a R
2208.90.00	- Outros (por ex. Aguardente simples, “Korn”, “Arak”, “Pisco”, “Steinhager”)	B a I	F a J	I a L	L a M
	1. Bebida refrescante de teor alcoólico inferior a 8%	D a E	E a G	G a I	I a L
	2. Aguardente composta de alcatrão	B a G	D a K	F a N	I a O
	3. Aguardente composta e bebida alcoólica, de gengibre	B a G	D a K	F a N	I a O
	4. Bebida alcoólica de jurubeba	B a G	C a K	E a L	H a M
	5. Bebida alcoólica de óleos essenciais de frutas	B a J	C a N	E a Q	H a R

Código NCM	DESCRIÇÃO	CLASSE POR CAPACIDADE DO RECIPIENTE (ml)			
		Até 180	De 181 a 375	De 376 a 670	De 671 a 1000
	6. Aguardentes simples de plantas ou de frutas	B a J	C a N	E a Q	H a R
	7. Aguardentes compostas, exceto de alcatrão ou de gengibre	B a G	D a K	F a N	I a O
	8. Aperitivos e amargos, de alcachofra ou de maçã	B a J	D a N	G a Q	J a R
	9. Batidas	B a J	D a K	G a L	J a N
	10. Batidas à base de aguardente de cana, exceto das aguardentes descritas no Item 1 do Código 2208.40.00	B a H	C a J	D a L	F a M
	11. Aperitivos e amargos, exceto de alcachofra ou de maçã	B a L	E a P	H a Q	K a R

Fonte: Decreto 7.212, de 15 de junho de 2010

ANEXO C – VALORES DAS CLASSES DE IPI

CLASSES	IPI R\$	CLASSES	IPI R\$	CLASSES	IPI R\$
A	0,14	I	0,61	Q	2,90
B	0,16	J	0,73	R	3,56
C	0,18	K	0,88	S	4,34
D	0,23	L	1,08	T	5,29
E	0,30	M	1,31	U	6,46
F	0,34	N	1,64	V	7,88
G	0,39	O	1,95	X	9,59
H	0,49	P	2,39	Y	11,70
				Z	17,39

Fonte: Decreto 7.660, de 23 de dezembro de 2011