

Pagamento antecipado do ICMS por Substituição Tributária: benefícios x malefícios

*Ivone Vieira Pereira
Franciene de Lima*

RESUMO: A substituição tributária do ICMS tem como objetivo primordial a praticidade fiscal, assim como o aprimoramento na arrecadação do tributo e a limitação da sonegação fiscal dos contribuintes, que tendem a ludibriar a fiscalização. O pagamento de tal tributo é efetuado antecipadamente a partir do cálculo da Margem de Valor Agregado (MVA), que estipula a margem do lucro a ser auferido nos produtos que fazem parte dessa sistemática, frequentemente superior ao que é realizado, o que causa alta no preço repassado ao consumidor final. Deste modo, a presente pesquisa teve por objetivo identificar, na percepção dos contribuintes, os benefícios e malefícios do pagamento antecipado do ICMS por meio da substituição tributária. A pesquisa é de natureza quantitativa e os dados foram obtidos através de um questionário enviado por e-mail. Utilizamos uma amostra constituída por 182 indivíduos que foram contatados por acessibilidade. Os resultados permitiram inferir que os contribuintes percebem a substituição tributária como uma metodologia de fiscalização eficiente, embora seja uma variável que majora o custo dos produtos sujeitos à substituição.

Palavras-Chave: ICMS. Substituição Tributária. Margem de Valor Agregado (MVA). Benefícios e Malefícios da antecipação do ICMS.

ABSTRACT: The tax substitution of the ICMS has as a primary objective the fiscal practicality, as well as the improvement in the tax collection and the limitation of tax evasion of the taxpayers, who tend to deceive the tax audit . The payment of such tax is made in advance, based on the calculation of the Value Added Margin that stipulates the profit margin to be obtained on the products that are part of this system, which is often higher than what is done, causing a high price passed on to the final consumer. Thus, the present research aimed to identify, in the taxpayers perception, the benefits and damages of the prepayment of ICMS through tax substitution. The research is of a quantitative nature and the data were obtained through a questionnaire sent by e-mail. The sample consisted of 182 individuals, who were contacted for accessibility. The results allowed to infer that the taxpayers perceive the tax substitution as an efficient tax audit methodology, however, a variable that increases the cost of products subject to tax substitution.

Keywords: ICMS. Tax Substitution. Value Added Margin . Benefits and Harms of ICMS anticipation.

Recebido em: 26/05/2019

Aprovado em: 07/03/2020

Sistema de Avaliação: Double Blind Review

Editora Científica: Maria Aparecida de Souza Melo

1 INTRODUÇÃO

A partir da reunião da Assembleia Nacional Constituinte, em 1987, houve a elaboração do maior grupo tributário de que se tem notícia na história do país (COELHO, 2016). Com o consentimento dos deputados especializados em tributação, estabeleceu-se o Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal de Comunicação (ICMS), de competência dos Estados-Membros, constituído pelo antigo ICM acrescido dos impostos únicos federais, energia elétrica, combustíveis e lubrificantes e minerais do país, e pelos serviços de transportes e comunicações, mesmo que municipais (BALEIRO, 2010).

O ICMS é um tributo de competência estadual; representa 80% das receitas arrecadadas por esse ente, é plurifásico (incide sobre mais de uma fase da circulação de mercadorias), real (as circunstâncias em que as pessoas se encontram são irrelevantes) e proporcional, de caráter fiscal (SABBAG, 2009).

Além disso, o ICMS é considerado um tributo indireto, isto é, reflete acerca do ocupante da fase subsequente em uma operação plurifásica (contribuinte de fato) e não de quem originou a circulação (contribuinte de direito). Assim, o contribuinte de direito efetua o pagamento do tributo, porém o contribuinte de fato tem esse valor embutido na aquisição de seus produtos (SABBAG, 2009). Este estudo se propõe a elucidar as características do ICMS aos contribuintes de fato de tal imposto.

Por ser um tributo de grande relevância na arrecadação de receitas dos Estados, as unidades federativas elaboraram meios de garantir a arrecadação e diminuir a sonegação dos contribuintes envolvidos na cadeia econômica. Dessa forma, à figura da

substituição tributária foi criada como garantia dessa arrecadação e redução da informalidade dos contribuintes (SANTOS; ARAÚJO FILHO, 2017; PERES; RODRIGUES; CABRAL, 2015).

A criação da substituição tributária pode ser averiguada em dois fundamentos: na praticidade fiscal, em que um responsável tributário é alvo de atenção do Fisco, ao invés de todos os contribuintes envolvidos na operação de produção, e na capacidade de arrecadação do tributo, em que é arrecadado uma vez, pela indústria ou o importador, não havendo distorções caso o recolhimento ocorresse nas várias fases apresentadas da cadeia produtiva (GONZALES; CORRAR, 2010).

O regime de substituição tributária utilizado em cada Estado deve seguir os limites determinados pela Lei Complementar nº 87/1996, não podendo ser atualizados, pelo legislador estadual, os pontos fixados em lei complementar; porém, os aspectos que não estão incluídos na lei complementar podem ser tratados na lei estadual, atendendo às exigências de cada Ente (MARIANO; WERNECK; BEZERRA, 2016).

Um dos aspectos inclusos na lei complementar a serem observados na sistemática de substituição tributária é quanto as operações utilizadas, principalmente as operações antecedentes, ou 'para trás', em que o responsável pelo pagamento deve efetuar-lo, antecipadamente, à ocorrência do fato gerador para as etapas precedentes, em que o governo atribui tal responsabilidade ao substituto tributário. Desse modo, o recolhimento do tributo efetuado anteriormente não é um novo imposto criado, mas uma maneira diferente de arrecadação e aplicação e tal não pode provocar a majoração da carga tributária do ICMS (SANTOS; ARAÚJO FILHO, 2017).

Assim sendo, concerne averiguar se o pagamento do tributo efetuado anteriormente, com base de cálculo estipulada pelos Estados federados, alcança os propósitos quanto à diminuição da sonegação fiscal e se os contribuintes têm ciência da real finalidade de tal sistemática de tributação.

Com base nessas informações, eis que se instaura o problema da pesquisa: Qual é a percepção dos contribuintes quanto aos benefícios e malefícios do pagamento antecipado do ICMS, por meio da substituição tributária? Para responder a tal questionamento, definiu-se como objetivo geral deste trabalho identificar, na percepção dos contribuintes, os benefícios e malefícios do pagamento antecipado do ICMS por meio da substituição tributária.

Nessa orientação, o estudo propõe explorar o entendimento dos contribuintes quanto ao pagamento antecipado do ICMS por meio da substituição tributária, mediante o levantamento dos benefícios e malefícios que tal instituto provoca, de forma a agregar conhecimento científico sobre a temática.

O presente estudo divide-se em cinco seções: a primeira contém a introdução; a seção dois o referencial teórico; a seção 3 expõe o procedimento metodológico; a seção 4 apresenta os resultados e discussões e a seção 5 expõe as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 História do ICMS

A partir da Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, para substituir o, Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), que incidia sobre as operações de vendas e consignações e era considerado um imposto em cascata, visto que recaía sobre todas as fases da produção industrial, bem como na circulação das

mercadorias, o que onerava o produto final, é criado o Imposto sobre Circulação de Mercadoria (ICM). O ICM constituía-se de imposto plurifásico, mas não cumulativo, pois seu pagamento era efetuado sobre o valor agregado e não onerava o produto para o consumidor final, assemelhando-se aos impostos europeus no que concerne à tributação sobre valor agregado (YAMAO, 2014; DAGOSTIM, 2005). O ICM, ainda que fosse um imposto plurifásico, propiciou ao contribuinte, desde sua instituição, a compensação dos pagamentos efetuados em operações antecedentes na cadeia produtiva, deixando para trás a grande desvantagem do imposto precedente, o IVC, cuja arrecadação era cumulativa ou em cascata (VEIGA, 2010).

O ICM apresentou outra alteração: a determinação de limites para as alíquotas aplicadas aos produtos, em que a igualdade de alíquotas deveria ser aplicada no território nacional, ou seja, em todos os Estados que eram responsáveis pelo seu recolhimento (YAMAO, 2014).

A aplicação da uniformidade das alíquotas não levava em consideração a desigualdade social entre as regiões, o que resultava na aglomeração da renda naquelas mais ricas; porém, os responsáveis pelo pagamento eram os Estados mais pobres e, a partir de então, muitas discussões foram empreendidas com o objetivo de alterar o método de cálculo do ICM, para que a cobrança fosse efetuada nos pontos em que as mercadorias eram consumidas e não onde eram originadas (REZENDE, 2009).

No entanto, para incentivar a produção, a alternativa proposta pela Federação brasileira foi para que a receita continuasse com o Estado de origem, o que ocasionou rompimento na justiça fiscal no que diz respeito ao imposto sobre consumo, definindo-se que a receita teria que pertencer ao Estado Federativo em que o consumo

ocorre. Assim sendo, averiguou-se a possibilidade de distribuição, com base na redução de base de cálculo e alíquotas nos estados de origem, com o intuito de que uma quota do tributo fosse para o Estado de destino, o que resultou no fim da uniformidade de alíquotas no ICM (MORSCH, 2006).

Para diminuir a apreensão entre os Estados produtores e consumidores, engendrou-se a tributação por meio das operações interestaduais, prevista na Constituição Federal de 1988, que apresentou, além disso, a ampliação da incidência do ICM que, a partir de então, abrangia a produção de petróleo e derivados, energia elétrica, serviços de telecomunicações e transportes. Além disso, concedeu aos Estados a liberdade para fixar as alíquotas internas do principal imposto de que são detentores e alterou a sigla para ICMS (REZENDE, 2009).

A partir de então, o ICMS resulta em efetivas guerras fiscais entre os Estados que tendem à procura de investimentos externos, com a suposição de que as empresas oriundas de outros países se instalam no Brasil somente por meio de incentivos ofertados (COSTA, 2014). Desse maneira, os investidores externos determinam onde se localizarão, geralmente, a partir da identificação dos Estados que ofereçam maiores benefícios fiscais-tributários. Tal política fiscal faz com que o comércio local não consiga competir por não obter tais incentivos, o que indica que a política financeira do Estado não depende unicamente do governo, mas, exclusivamente, dos investidores que ali se firmaram (MARTINS, 2013).

2.2 História do ICMS Substituição Tributária

O resultado da substituição tributária é consequência da identificação, por parte dos Estados, do elevado número de revendedores de certas mercadorias para um reduzido número de atacadistas, distribuidores, fabricantes e importadores (ABREU *et al.*, 2011). Com o propósito de facilitar a arrecadação do ICMS, na substituição tributária, o recolhimento do tributo é efetuado uma vez pelo importador ou pela indústria, o que reduz as distorções ocorridas nas diversas fases de arrecadação de tal tributo na cadeia produtiva (GONZALES; CORRAR, 2010).

A substituição tributária tem como objetivo a praticidade tributária, vez que as técnicas aplicadas, tanto para fiscalização quanto para arrecadação, buscam alcançar resultados para o Estado por aumentar a arrecadação e, para os contribuintes, com a legalidade fiscal que possibilita que todos paguem uniformemente (GONZALES; CORRAR, 2010). Com a substituição tributária dá-se a antecipação do pagamento do imposto, antes mesmo que o fato gerador ocorra, abrangendo e aperfeiçoando o recolhimento do ICMS (SABINO, 2011).

A antecipação no recolhimento do tributo decorre de um fato gerador que ainda não se concretizou, mas cujo valor já foi calculado para que o pagamento ocorra antecipadamente. É, também, uma modalidade de substituição tributária conhecida como substituição progressiva ou ‘para frente’, quando o fato gerador ocorre por meio de presunção (MANEIRA, 2003). Tal forma de recolhimento tem sido criticada, pois o pagamento é efetuado a partir de um valor que se pressupõe possa ocorrer, sem que o fato gerador se efetive realmente (CARDOSO, 2018).

Na substituição tributária ‘para frente’, o responsável pela retenção e arrecadação do imposto é titulado de

contribuinte ‘substituto’, por recolher antecipadamente o tributo de operações que serão executadas pelos outros contribuintes pertencentes à relação mercantil que ocorre até a chegada ao consumidor final (PERES; RODRIGUES; CABRAL, 2015). O valor atribuído ao produto é estipulado por meio do cálculo da Margem de Valor Agregado (MVA), em que a base para esse índice é de preços habitualmente realizados pelas indústrias, atacadistas, varejistas e prestadores de serviços (GOIÁS, 1997).

Destarte, a aplicação do IVA visa estimar o valor que será repassado ao consumidor final, através do qual se obtém a base de cálculo para que o ICMS Substituição Tributária (ICMS ST) seja retido antecipadamente, com aplicação de regras de fixação de base de cálculo, que são variáveis de acordo com os produtos, descritas no artigo 8º da Lei Complementar 87/1996 (BIAVA JÚNIOR; OYADOMARI, 2010).

2.2.1 Benefícios da Substituição Tributária

Um dos principais benefícios da substituição tributária, desde que foi criada, é sua finalidade de inibir a sonegação fiscal dos contribuintes do ICMS. Assim, por meio da cobrança unificada aplicada aos distribuidores, importadores, atacadistas e fabricantes, o governo, além da eficiência na arrecadação, dispõe de praticidade fiscal por reduzir o número de contribuintes a serem fiscalizados (GONZALES; CORRAR, 2010).

Com a arrecadação dos impostos centralizada, o Fisco tem controle maior sobre as receitas tributárias, indispensáveis para o custeio da máquina pública, além de proporcionar a integridade fiscal ante os contribuintes de direito – empresas, dado que diversas delas são substituídas no

recolhimento de seus tributos. Com esse instituto, não há como ludibriar a fiscalização (COUTINHO, 2012).

A fiscalização tende a ser realizada no momento da saída das mercadorias dos estabelecimentos atacadistas ou industriais, cuja arrecadação ocorre nas fases iniciais, evitando que o Fisco tenha a obrigatoriedade de inspecionar de forma fragmentada, do comércio varejista ao consumidor final, o que possibilita o controle concentrado da fiscalização e reduz os índices de erros e fraudes tributárias (ALVES, 2008).

Na substituição tributária, a fiscalização é efetuada de maneira prática, em menor número de contribuintes, e de forma eficaz na execução da lei. O regime de substituição tributária, além de sistematizar a inspeção dos contribuintes, dificulta a concorrência desleal entre estes, pois o recolhimento mantém-se centralizado no contribuinte substituto, o que facilita o controle do Estado (ALLES, 2017).

Desse modo, os contribuintes da substituição tributária possuem benefícios no que concerne à competitividade, pois, por terem o tributo recolhido na fase inicial, há retração no comércio informal, o que limita a concorrência desleal e a venda de mercadorias sem nota fiscal, com reflexos positivos no crescimento do varejo, bem como na propagação dos empregos formais (SANTOS; ARAÚJO FILHO, 2017).

2.2.2 Malefícios da Substituição Tributária

Dentre os principais malefícios da substituição tributária, na concepção dos contribuintes de tal instituto, conforme alegam alguns estudiosos, como Alles (2017), Gonzales e Corrar (2010) e Maneira (2003), destaca-se o cálculo do valor da mercadoria efetuado pela aplicação da Margem de Valor Agregado (MVA), que

estipula a margem do valor do lucro superior ao que é efetivamente realizado e causa alta no preço repassado ao consumidor final.

As margens de valor agregado (MVA) são determinadas pelo Poder Executivo, que deve realizar os cálculos com exatidão, de acordo com os preços habitualmente utilizados no mercado, alcançados por meio de pesquisas, amostragem ou informações propiciadas por entidades específicas dos setores abrangidos por tal regime, cujo cálculo é efetuado a partir da média ponderada dos preços coletados (GAIA, 2010).

A margem do valor agregado que o governo estipula é passível de alteração a qualquer instante, o que pode afetar os custos empresariais por implicar em aumento imediato do ICMS nas empresas que têm que desembolsar o valor do tributo pago antecipadamente. Isso pode reduzir o capital de giro e afetar automaticamente a rotação de seus estoques (SANTOS, ARAÚJO FILHO, 2017).

A sistemática utilizada para o cálculo do valor a ser praticado nas mercadorias abrangidas pelo ICMS ST não é adotada como padrão no Brasil: em um Estado os produtos podem fazer parte da substituição tributária e em outros pode não haver incidência. Isso provoca outro malefício, pois a empresa que aplica a MVA tende a realizar a cobrança de valor maior que o da empresa que não efetua esse cálculo, já que tem o benefício competitivo de utilizar o valor real da mercadoria sem o acréscimo da margem presumida do lucro (SCHOUERI, 2010).

Conquanto, a arrecadação da atual substituição tributária acarreta malefícios aos contribuintes no que concerne à concepção de livre concorrência e capacidade contributiva, visto que a concorrência com não contribuintes da substituição tributária é

prejudicial no que se refere aos valores praticados nas mercadorias que incidem tal imposto (ALLES, 2017).

A fim de viabilizar o estudo objeto deste artigo, foram definidas as seguintes variáveis relativas ao constructo benefícios: melhoria na concorrência, redução de contribuintes que ludibriam a fiscalização, aprimoramento na fiscalização, aumento de arrecadação do Fisco e simplificação no recolhimento do tributo. Aquelas observadas no constructo malefícios foram o aumento no valor das mercadorias, bem como no custo das mercadorias nos Estados abrangidos por tal sistemática e na concorrência com não contribuintes do ICMS ST.

3 PROCEDIMENTO METODOLÓGICO

O estudo adotou o método científico indutivo que Lakatos e Marconi (2003) propõem-se a explicar como parte de algo específico para um conteúdo abrangente, cujo teor das premissas é apresentar resultados possíveis. A pesquisa foi classificada quanto à natureza como quantitativa, que, segundo Prodanov e Freitas (2013), resulta da definição de pressupostos que identifiquem as variáveis que asseguram a exatidão dos resultados, evitando discordância na técnica de análise e percepção. Quanto ao problema, à pesquisa foi considerada qualitativa, pois os dados coletados são descritivos e demonstram maior número de elementos efetivos nos fatos estudados (KAUARK; MANHÃES; MEDEIROS, 2010). Quanto aos procedimentos técnicos, a pesquisa classifica-se como bibliográfica, pois foram efetuados a partir de material já existente, como teses, dissertações e artigos científicos (GIL, 2008).

Para alcançar o objetivo do estudo, foi enviado um questionário, constituído por doze perguntas elaboradas de acordo com o referencial teórico, divididas em duas partes: perfil do participante; e questões relacionadas aos benefícios e malefícios da substituição tributária.

A população consistiu dos contribuintes do ICMS, gestores e proprietários de empresas. A amostra foi composta por 182 indivíduos, formada por acessibilidade, razão pela qual as respostas se concentraram na região Centro-Oeste.

A análise dos dados deu-se a partir de duas partes, análise descritiva e análise fatorial. A análise descritiva foi utilizada no primeiro bloco de questões que se relacionavam com o perfil dos participantes.

Após a realização da análise descritiva do perfil, utilizou-se a Análise Fatorial Confirmatória (AFC) que objetivou verificar as relações entre os conjuntos de variáveis observadas (perguntas sobre a percepção dos respondentes) e uma variável latente (benefícios ou malefícios). Para Brown (2006), a AFC consiste em uma técnica multivariada que permite o investigador definir e coletar variáveis observáveis, fundamentadas a partir de uma teoria prévia, e determinar qual o conjunto de variáveis compartilha características de variância e covariância, afim de definir a construção de constructos (variáveis latentes não observáveis).

Brown (2006), ainda, complementa que o objetivo da AFC é avaliar a dimensionalidade de múltiplos indicadores, para descobrir o menor número de fatores necessários para explicar a correlação entre eles. Raykov (2000), afirma que a teoria é o ponto primordial na AFC, uma vez o objetivo dessa técnica é verificar a consistência dos dados observados com o modelo, dessa forma, utilizaram-se os estudos de Santos e Araújo Filho (2017),

Alles (2017), Alves (2008), Coutinho (2012), Gonzales e Corrar (2010) para identificar as variáveis relacionadas aos benefícios da substituição tributária.

Para identificar as variáveis que representariam os malefícios da substituição tributária, foram utilizados os estudos de Alles (2017), Gonzales e Corrar (2010), Maneira (2003), Gaia (2010) e Schoueri (2010).

Após a especificação do modelo e a coleta das variáveis, o próximo passo consistiu em avaliar o ajuste do modelo e verificar se o modelo é consistente com os dados. Para isso, foram utilizadas duas medidas: os índices de ajustes comparativos (*Comparative Fit Index e Tucker-Lewis Index*) e o índice de ajuste parcimonioso (*Root Mean Square Error of Approximation*).

O CFI (*Comparative Fit Index*) mede a melhora relativa do modelo ajustado. Para Hair Júnior *et al.* (2009), o CFI deverá apresentar valores entre 0 (zero) e 1 (um), sendo que, quanto mais próximo de 1, mais bem ajustado o modelo. O TLI (*Tucker-Lewis Index*) possui a leitura semelhante ao CFI, sendo que valores próximos a 1 (um) indicam um bom ajuste do modelo. Os valores apresentados para o CFI e TLI indicam que o modelo proposto apresenta uma boa qualidade de ajustamento.

Para complementar a análise do ajustamento do modelo, o RMSEA (*Root Mean Square Error of Approximation*) representa um ajuste parcimonioso, isso significa que esse indicador serve para comparar dois modelos, sendo que valores mais próximos de 0 (zero) representariam modelos bem ajustados, uma vez que modelos bem ajustados utilizam o mínimo de parâmetros possíveis a serem estimados (BENTLER 1990). Uma vez que o RMSEA foi igual a 0,000, não houve a necessidade de estimar um novo modelo.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

A partir da análise descritiva das variáveis categóricas que, de acordo com Reis e Reis (2001), são atributos que não dispõem de valor e sim de categorias, os perfis dos participantes foram identificados e estão relacionados na Tabela 1, cujos dados fazem o detalhamento das variáveis de

especificação dos indivíduos que constituíram a amostra. Dos 182 participantes, a maioria era do gênero feminino (65,5%), com renda familiar que variou de R\$ 954,01 a R\$ 2.862,00 (39,6%) e da Região Centro-Oeste do Brasil (74,7%). Idade média dos participantes foi de 32,69 anos.

Tabela 1 – Representação das variáveis categóricas.

	Variáveis	N	%
Gênero	Feminino	121	66,5 %
	Masculino	61	33,5 %
Renda Familiar	R\$ 954,00	07	3,9 %
	R\$ 954,01 a R\$ 2.862,00	72	39,6 %
	R\$ 2.862,01 a R\$ 5.724,00	53	29,1 %
	R\$ 5.724,01 a R\$ 8.586,00	26	14,3 %
	R\$ 8.586,01 a R\$ 11.448,00	04	2,2%
	Acima de R\$ 11.448,01	20	10,9 %
Região	Centro-Oeste	136	74,7%
	Sudeste	11	6 %
	Sul	10	5,5%
	Nordeste	20	11 %
	Norte	05	2,8 %
Idade (Média)		32,69	

Fonte: dados da pesquisa.

A Tabela 2 apresenta a análise descritiva dos quesitos pertencentes aos constructos benéficos e malefícios do pagamento antecipado por substituição tributária. Os resultados obtidos mostram, a partir da análise dos níveis de concordância dos participantes com as opções apresentadas, que as variáveis Q2 e Q4 foram as que mais se destacaram, pois os participantes consideraram que há redução de contribuintes que ludibriam a fiscalização, bem como aumento na arrecadação do Fisco, a partir do pagamento antecipado do tributo. Esses resultados confirmam a teoria de Gonzales e Corrar (2010) e Coutinho (2012) no sentido de que, por haver uma cobrança

unificada aplicada a distribuidores e fabricantes, há diminuição nos riscos de sonegação, bem como aprimoramento na arrecadação do Fisco. A partir do exame do constructo malefícios, as variáveis que mais se destacaram foram a Q7 e Q8, para cujas alternativas de respostas obtiveram maior nível de concordância por parte dos respondentes, de maneira que eles consentiram que há aumento dos custos das mercadorias nos Estados abrangidos pela sistemática do pagamento antecipado do ICMS por substituição tributária, assim como o da concorrência dos não contribuintes do ICMS ST. Também, esses achados são condizentes com os postulados

de Maneira (2003) no sentido de que o contribuinte se sente prejudicado com o pagamento antecipado do tributo antes que o fato gerador ocorra, visto que há um

‘prejuízo’ financeiro da antecipação de caixa.

Tabela 2 – Representação dos quesitos pertencentes aos constructos.

Constructo	Variáveis		N	%
Benefícios	Melhoria na concorrência (Q1)	Discordo totalmente/ discordo	52	28,7%
		Nem concordo e nem discordo	56	37,7%
		Concordo totalmente/ concordo	74	46,6%
	Redução de contribuintes que ludibriam a fiscalização (Q2)	Discordo totalmente/ discordo	31	17,3%
		Nem concordo e nem discordo	33	18,1%
		Concordo totalmente/ concordo	118	64,6%
	Aprimoramento da fiscalização (Q3)	Discordo totalmente/ discordo	41	22,5%
		Nem concordo e nem discordo	37	20,3%
		Concordo totalmente/ concordo	104	57,2%
	Aumento de arrecadação do Fisco (Q4)	Discordo totalmente/ discordo	24	13,2 %
		Nem concordo e nem discordo	42	23,1 %
		Concordo totalmente/ concordo	116	63,7%
Simplificação recolhimento do tributo (Q5)	Discordo totalmente/ discordo	55	30,2%	
	Nem concordo e nem discordo	38	20,9 %	
	Concordo totalmente/ concordo	89	48,9 %	
Malefícios	Aumento no valor das mercadorias (Q6)	Discordo totalmente/ discordo	38	20,8 %
		Nem concordo e nem discordo	56	30,8 %
		Concordo totalmente/ concordo	88	48,4 %
	Aumento do custo das mercadorias nos Estados abrangidos por tal sistemática (Q7)	Discordo totalmente/ discordo	33	18,1 %
		Nem concordo e nem discordo	43	23,7%
		Concordo totalmente/ concordo	106	58,2 %
	Aumento da concorrência com não contribuintes do ICMS ST (Q8)	Discordo totalmente/ discordo	27	14,8 %
		Nem concordo e nem discordo	43	23,6 %
Concordo totalmente/ concordo		112	61,6 %	

Fonte: dados da pesquisa.

Buscando determinar quais variáveis são representativas dentro dos constructos (benefícios e malefícios), utilizou-se a Análise Fatorial Confirmatória (AFC) para sumarizar os indicadores e determinar uma dimensão. A AFC foi executada separadamente para cada grupo de indicadores que buscava explicar seu referido constructo.

Hair Júnior *et al.* (2009) sugerem que sejam observados três grupos de indicadores para a verificação de ajuste do modelo para a

Análise Fatorial Confirmatória, cujos grupos de indicadores de ajustes são: indicadores absolutos de ajuste (*Absolute Fit Indices*), indicadores relativos de ajuste (*Incremental Fit Indices*) e os indicadores de parcimônia (*Parsimony Fit Indices*).

A Tabela 3 apresenta os critérios de ajuste satisfatório, conforme apresentado por Bentler (1990) e Ullman (2001) para o modelo de dados e os valores obtidos após a análise.

Tabela 3 – Representação dos índices de qualidade de mensuração do constructo benefícios.

	χ^2	<i>gl</i>	<i>p-value</i>	$\chi^2/$ <i>gl</i>	CFI	GFI	TLI	RMSEA	P(RMSEA)
Valores obtidos	0,000	1	0,999	0,000	1,000	1,000	1,000	0,000	1,000
Níveis aceitação	Menor melhor	≥ 1	$> 0,05$	≤ 5	$> 0,90$	$> 0,90$	Próximo a 1	$< 0,08$	$\geq 0,05$

Fonte: dados da pesquisa.

Com base na Tabela 3 e analisando os níveis de aceitação, já apresentados nos procedimentos metodológicos, nenhum ajuste foi necessário, uma vez que os parâmetros obtidos demonstraram boa qualidade de ajustamento, fato esse que pode ser observado através do CFI que apresentou valor maior que 0,90 (valor obtido do CFI 1,000), do TLI que teve seu valor igual a 1, onde o parâmetro para aceitação são os valores próximos a 1.

Na tabela 4 apresentam-se os resultados da análise fatorial confirmatória para o constructo benefícios. Observa-se que a melhoria na concorrência se apresentou como a variável de maior impacto no constructo (carga fatorial = 0,92), seguida da redução de contribuintes que ludibriam a fiscalização (carga fatorial = 0,81). Adicionalmente, o quadrado do coeficiente de correlação padronizado (R^2) mede a proporção da variância de cada variável dentro da dimensão benefícios. Logo, 71%

da amostra explicitaram que o constructo benefícios se dá a partir da redução de contribuintes que ludibriam a fiscalização. Esse resultado confirma o disposto por Coutinho (2012) que afirma que, a partir da centralização da arrecadação do tributo, além do equilíbrio das receitas tributárias por parte do Fisco, há equidade fiscal entre os contribuintes, visto que os que não recolhem os tributos habitualmente não têm como enganarem a fiscalização a partir dessa sistemática. Em seguida, analisando o Coeficiente de Correlação (R^2), observa-se que 56% dos participantes do estudo apontaram como benefício o aumento na arrecadação do Fisco, 57% indicam aprimoramento da fiscalização, 58% concordaram haver melhoria na concorrência e 63% alegaram simplificação do recolhimento do tributo.

Tabela 4 – Análise fatorial confirmatória do constructo benefícios.

Constructo e variáveis	Carga fatorial padronizada	Erro padrão	P	R ²
Benefícios→Q1	0,92	0,029	***	---
Benefícios →Q2	0,81	0,040	***	---
Benefícios →Q3	0,65	0,031	***	---
Benefícios →Q4	0,61	0,029	***	---
Benefícios →Q5	0,54	n.a.	n.a.	---
Q1 – Melhoria na concorrência	---	---	---	0,58
Q2 – Redução de contribuintes que ludibriam a fiscalização	---	---	---	0,71
Q3 – Aprimoramento da fiscalização	---	---	---	0,57
Q4 – Aumento de arrecadação do Fisco	---	---	---	0,56
Q5 – Simplificação do recolhimento do tributo	---	---	---	0,63

Nota: n.a.: não se aplica ao cálculo do erro-padrão, pois a carga não-padronizada foi fixada em 1 para definir o modelo.

Fonte: dados da pesquisa.

O segundo constructo observado foi o malefício, representado pelas três variáveis cujos resultados da análise fatorial confirmatória são apresentados na Tabela 5. Observa-se que a maior carga fatorial está relacionada ao aumento da concorrência com não contribuintes do ICMS ST (carga fatorial = 0,86). Observa-se, ainda, que o quadrado do coeficiente de correlação padronizado (R²) indica que 93% da amostragem explica o constructo malefícios a partir do aumento da concorrência com não contribuintes do

ICMS ST. De acordo com Schoueri (2010), isso ocorre porque a empresa que aplica a MVA aos produtos que revende tende a realizar a cobrança de um valor maior que o da empresa que não efetua a arrecadação, visto que esta pode praticar o valor real da mercadoria. Em seguida, 71% indicam o aumento no valor das mercadorias e 42% apontam o aumento do custo das mercadorias nos Estados abrangidos pela sistemática.

Tabela 5 – Análise fatorial confirmatória do constructo malefícios

Constructo e variáveis	Carga fatorial padronizada	Erro padrão	P	R ²
Malefícios→Q6	0,63	n.a.	n.a.	---
Malefícios→Q7	0,74	0,051	***	---
Malefícios→Q8	0,86	0,029	***	---
Q6 – Aumento no valor das mercadorias	---	---	---	0,71
Q7 – Aumento do custo das mercadorias nos Estados abrangidos	---	---	---	0,42
Q8 – Aumento da concorrência com não contribuintes do ICMS ST	---	---	---	0,93

Nota: n.a.: não se aplica ao cálculo do erro-padrão, pois a carga não-padronizada foi fixada em 1 para definir o modelo.

Fonte: dados da pesquisa.

Diante dos dados obtidos por meio da AFC dos constructos benefícios e malefícios, a variável que mais satisfatoriamente explicou a dimensão benefícios foi a ‘redução de contribuintes que ludibriam a fiscalização’, enquanto que o ‘aumento da concorrência com não contribuintes do ICMS ST’ foi a variável que mais elucidou o constructo malefícios.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como objetivo identificar, na percepção dos contribuintes, os benefícios e malefícios do pagamento antecipado do ICMS por meio da substituição tributária. Os resultados mostraram que o principal benefício identificado por 71% dos contribuintes foi a redução de contribuintes que ludibriam a fiscalização, assim como o principal malefício, com concordância de 93% dos participantes, foi o aumento da concorrência com não contribuintes do ICMS ST. Tais achados são compatíveis com os estudos de Alles (2017) e de Santos e Araújo Filho (2017), pois, a partir dos benefícios que os

contribuintes possuem, no que se refere à competitividade, há uma redução do comércio informal, limitando a concorrência desleal e a venda de mercadorias sem nota fiscal, promovendo, assim, o crescimento do varejo, bem como a propagação dos empregos formais.

Já no aspecto malefícios, os resultados confirmam aqueles encontrados por Gaia (2010) e Schoueri (2010) no sentido de que, os não contribuintes do ICMS ST tendem a praticar preços menores que os contribuintes de tal sistemática, pois, não é necessário que estes apliquem a margem de valor agregado em seus produtos, sendo assim, capazes de praticarem valores justos das mercadorias que revendem, sem onerar esses valores.

Este estudo confirma a teoria de que a sistemática de substituição tributária atua como método de fiscalização que tende a reduzir o número de contribuintes que não cumprem suas obrigações fiscais e que, conseqüentemente, faz com que a concorrência com os contribuintes que não fazem parte de tal sistemática aumente, pois esses têm a possibilidade de praticarem

preços menores comparados aos contribuintes de tal tributo.

O estudo apresenta fragilidade referente ao retorno dos respondentes que tiveram acesso ao questionário, pois, segundo Gonçalves (2008), trata-se de uma dificuldade que a pesquisa realizada por meio de questionário eletrônico encontra. Assim, o nível baixo de resposta é caracterizado como a principal desvantagem relacionada à pesquisa realizada por meio da internet, assim como, a caracterização do envio do *link*, para os respondentes, como *Spam* (lixo eletrônico). Além disso, há falta de habilidade dos respondentes, por não estarem habituados a algumas funções específicas do ambiente virtual e à dependência da tecnologia que está ligada, de modo direto, ao tipo de conexão e à configuração do computador. No entanto, por se tratar de amostra por conveniência, os resultados permitem inferir informações relevantes para a população da pesquisa.

Para estudos futuros, recomenda-se utilizar os critérios aplicados neste estudo para comparar com os não contribuintes do ICMS ST, o que poderá permitir a verificação da melhor sistemática a ser utilizada: ICMS ST *versus* ICMS normal. Tal comparação poderá oportunizar à gestão pública melhores conhecimentos sobre possíveis distorções que possam ocorrer a partir da sistemática de tributação adotada pelos contribuintes, bem como, para os profissionais contadores, dados científicos que os qualifiquem para auxiliar os clientes e contribuintes de tal tributo.

REFERÊNCIAS

ABREU, F. O.; SANTOS E.; PINTO A. L.; TERRES J. C.. Substituição tributária do ICMS: um estudo sobre o nível de conhecimento dos profissionais nas empresas de serviços contábeis situadas no município

de Itajaí - SC. In: CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS, 4, 2011, Florianópolis, SC. *Anais...* Florianópolis, SC: UFSC, 2011. Disponível em:
<<http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/anais/4CCF/20110105141142.pdf>>. Acesso em: 22 abr. 2018.

ALLES, T. E. T. O regime da substituição tributária “para frente” e a concorrência desleal. *Revista de Direito da Empresa e dos Negócios*, v. 1, n. 1, p. 115-140, 2017. Disponível em:
<<http://revistas.unisinos.br/index.php/rden/article/view/14296/6027>>. Acesso em: 10 jun. 2018.

ALVES, A. M. *A substituição tributária como instrumento de fiscalização do ICMS*. 2008. 75 f. Monografia (Especialização em Contabilidade e Finanças Públicas) – Escola de Governo de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2008. Disponível em:
<<http://monografias.fjp.mg.gov.br/bitstream/123456789/2052/1/A%20substitui%C3%A7%C3%A3o%20tribut%C3%A1ria%20como%20instrumento%20de%20fiscaliza%C3%A7%C3%A3o%20do%20ICMS.pdf>>. Acesso em: 9 jun. 2018.

BALEEIRO, A. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BENTLER, P. M. Comparative fit indexes in structural models. *Psychological Bulletin*, v. 107, n. 2, p. 238-246, 1990.

BIAVA JÚNIOR, R.; OYADOMARI, J. C. T. Impactos da substituição tributária do ICMS na lucratividade e nos custos empresariais. *Revista de Contabilidade da UFBA*, v. 4, n. 2, p. 71- 91, 2010. Disponível

em:

<<https://portalseer.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/view/4456/3368>>. Acesso em: 29 abr. 2018.

BROWN, T. A. *Confirmatory Factor Analysis for Applied Research*, 1st Edition. New York: The Guilford Press, 2006.

CARDOSO, A. P. F. A (IN)Constitucionalidade da substituição tributária progressiva do ICMS. *Revista Juris UniToledo*, v. 3, n. 1, p. 199-211, 2018. Disponível em: <<http://www.ojs.toledo.br/index.php/direito/article/download/2662/260>>. Acesso em: 29 abr. 2018.

COÊLHO, S. C. N. *Curso de direito tributário brasileiro*. 15. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

COSTA, N. G. *A implantação do IVA no Brasil: oportunidades e dificuldades de contexto*. Coimbra, 2014. Disponível em: <<https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/34935/1/A%20implantacao%20do%20IVA%20no%20Brasil%20oportunidades%20e%20dificuldades%20de%20contexto.pdf>>. Acesso em: 06 jun. 2018.

COUTINHO, L. Vantagens e desvantagens da substituição tributária e da antecipação tributária do ICMS no Estado de São Paulo: análise de um modelo ideal. In: CONGRESSO DE PESQUISA CIENTÍFICA: INOVAÇÃO, ÉTICA E SUSTENTABILIDADE, 2, 2012, Marília. *Anais...* Marília: UNIVEM, 2012. Disponível em: <<http://www.univem.edu.br/anaispcp2012/pdf/Artigos%20%20Vantagens%20e%20desvantagens%20da%20Substituicao%20Tributaria.pdf>>. Acesso em: 10 jun. 2018.

DAGOSTIM, D. Créditos do ICMS:

inconstitucionalidade da legislação complementar. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, v. 4, n. 12, p. 65-73, 2005. Disponível em: <<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=477549002005>>. Acesso em: 10 jun. 2018.

GAIA, P. D. *Os limites da substituição tributária progressiva do ICMS para manifestação do princípio da preservação das empresas*. 2010. 255 f. Dissertação (Mestrado em Direito Empresarial) – Faculdade de Direito Milton Campos, Nova Lima, 2010. Disponível em: <www.mcampos.br/u/.../patriciadantasgaioslimitesdasubstituicaoatributariaprogressiva.pdf>. Acesso em: 9 jun. 2018.

GIL, A. C. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GOIÁS. Governo do Estado. Decreto nº 4.852, de 29 de dezembro de 1997. Dispõe sobre a substituição tributária. Regulamento do Código Tributário do Estado de Goiás. *Diário Oficial [do] Estado de Goiás*, Goiânia, 29 dez. 1997. Disponível em: <ftp://ftp.sefaz.go.gov.br/Legislacao/rcte/anexos/ANEXO_08_Substituicao_Tributaria.htm>. Acesso em: 15 mar. 2018.

GONÇALVES, D. I. F. Pesquisas de marketing pela internet: As percepções sob a ótica dos entrevistados. *Revista de Administração Mackenzie*, V. 9, N. 7, Nov/Dez 2008.

GONZALES, A.; CORRAR, L. J. Reflexo da introdução da substituição tributária do ICMS - Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - na arrecadação do Estado de São Paulo. *Enfoque: Reflexão Contábil*, v. 29, n. 3, p. 64-75, 2010. Disponível em: <<http://>

periodicos.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/article/view/11369/6513>. Acesso em: 10 jun. 2018.

HAIR JÚNIOR, J. F.; BLACK, W.C.; BABIN, B.J.; ANDERSON, R.E.; TATHAM, R. L. *Análise multivariada de dados*. 6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2009.

KAUARK, F.; MANHÃES, F. C.; MEDEIROS, C. H. *Metodologia da Pesquisa: um guia prático*. Itabuna: Via Litterarum, 2010.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. *Fundamentos de metodologia científica*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MANEIRA, E. Da substituição tributária “para a frente” no ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 95, p. 1-9, 2003. Disponível em: <<https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/11/Da-Substituicao-Tributaria-para-a-frente-no-ICMS.pdf>>. Acesso em: 10 jun. 2018.

MARIANO, P. A.; WERNECK, R. S.; BEZERRA, S. R. A. *Substituição Tributária no ICMS*. 8. ed. São Paulo: IOB SAGE, 2016.

MARTINS, I. G. Estímulos fiscais do ICMS e a unanimidade exigida no CONFAZ. *Revista CEJ*, v. 17, n. 59, p. 22-29, 2013. Disponível em: <<http://www.jf.jus.br/ojs2/index.php/revcej/article/view/1733/1713>>. Acesso em: 6 jun. 2018.

MORSCH, N. A. *Justiça fiscal e neutralidade fiscal: a questão do ICMS nas operações interestaduais*. 2006. 181 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2006. Disponível em: <<http://tede2.pucrs.br/>

<tede2/bitstream/tede/4043/1/383753.pdf>>. Acesso em: 12 maio 2018.

PERES, A. M.; RODRIGUES, M. A.; CABRAL, S. M. *Guia prático da substituição e antecipação tributária*. 2. ed. São Paulo: IOB SAGE, 2015.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. *Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico*. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

RAYKOV, T. Estimation of composite reliability for congeneric measures. *Applies Psychological Measurement*, v. 21 p. 173-184, 2000.

REIS, E. A.; REIS, I. A. *Análise descritiva de dados: relatório técnico do departamento de estatística da UFMG*. Belo Horizonte, MG: UFMG, 2001. 64 p. Disponível em: <<http://www.est.ufmg.br/portal/arquivos/rts/rte0202.pdf>>. Acesso em: 25 abr. 2019.

REZENDE, F. ICMS: Como era, o que mudou ao longo do tempo, perspectivas e novas mudanças. *Cadernos Fórum Fiscal*, n. 10, p. 1-50, 2009. Disponível em: <http://www.efaz.fazenda.pr.gov.br/arquivos/File/Forum_Fiscal_dos_Estados/FFEB_Caderno_n_10.pdf>. Acesso em: 6 maio 2018.

SABBAG, E. M. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2009.

SABINO, F. E. F. *Substituição tributária progressiva do ICMS*. 2011. 62 f. Monografia (Bacharel em Direito) – Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2011. Disponível em: <<https://repositorio.ucb.br/jspui/bitstream/10869/2165/2/Fernando%20Emilio%20Ferrari%20Sabino.pdf>>. Acesso em: 28 abr. 2018.

SANTOS, A. M.; ARAÚJO FILHO, F. P. Substituição tributária ICMS. *Revista Eletrônica Cosmopolitana em Ação*, v. 4, n. 1, p. 13-27, 2017. Disponível em: <<http://revistas.icesp.br/index.php/Cosmopolitana/article/download/186/194>>. Acesso em: 23 set. 2018.

SCHOUERI, L. E. Restrições à atividade econômica do contribuinte na substituição tributária e livre concorrência. In: FERREIRA NETO, A. M.; NICHELE, R. (Coords). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte*. São Paulo: IOB, 2010.

ULLMAN, M. T. The declarative/procedural model of lexicon and grammar. *Journal of Psycholinguistic research*, v. 30, n. 1, p. 37-69, 2001. Disponível em: <<https://link.springer.com/article/10.1023/A:1005204207369>>. Acesso em: 10 mar. 2019.

VEIGA, F. M. *A substituição tributária progressiva no ICMS*. 2010. 52 f. Monografia (Especialista em Direito Fiscal) – Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2010. Disponível em: <https://www.tce.rj.gov.br/documents/.../2010%20-%20MONOGRAFIA_VEIGA.pdf>. Acesso em: 15 abr. 2018.

YAMAO, C. A história do imposto sobre circulação de mercadorias: do IVM ao ICMS. *Revista Jurídica Unicuritiba*, v. 3, n. 36, p. 40-53, 2014. Disponível em: <<http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/990/681>>. Acesso em: 1 abr. 2018.

SOBRE AS AUTORAS

Ivone Vieira Pereira

Doutora em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília. Professora da Universidade de Rio Verde. Contato: ivonevp@brturbo.com.br

Franciene de Lima

Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade de Rio Verde. Contato: fran.francienelima@gmail.com