



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ – UFC  
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA, CONTABILIDADE E  
SECRETARIADO EXECUTIVO – FEAACS.  
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

DIEGO DO NASCIMENTO LIMA

**UM AUXÍLIO AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO DE ICMS PARA O  
COMÉRCIO VAREJISTA DE PRODUTOS DE INFORMÁTICA DO ESTADO DO  
CEARÁ**

FORTALEZA – CE  
DEZEMBRO/2013

**DIEGO DO NASCIMENTO LIMA**

**UM AUXÍLIO AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO DE ICMS PARA O  
COMÉRCIO VAREJISTA DE PRODUTOS DE INFORMÁTICA DO ESTADO DO  
CEARÁ**

Artigo apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Ceará como requisito à obtenção do título de bacharel em ciências contábeis.

Orientador: Prof<sup>ª</sup>. Roberta Carvalho de Alencar.

**FORTALEZA**

**2013**

# UM AUXÍLIO AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO DE ICMS PARA O COMÉRCIO VAREJISTA DE PRODUTOS DE INFORMÁTICA DO ESTADO DO CEARÁ

## LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Orientadora: Prof.<sup>a</sup> Roberta Carvalho de Alencar.

### RESUMO

O presente artigo trata sobre a legislação tributária vigente para o comércio varejista de produtos de informática do Estado do Ceará. Recentemente, o imposto estadual sobre esse tipo de mercadoria deixou de ser apurado pelo sistema de débito e crédito e passou a ser cobrado na modalidade de substituição tributária. Ao todo três variáveis podem influenciar diretamente no percentual de imposto a ser recolhido, e a combinação entre as tais podem resultar em percentuais que variam de zero a 14,8%. Portanto, fez-se necessária uma pesquisa baseada na legislação pertinente e em escritos de alguns autores para auxiliar o preparo de um planejamento tributário e à tomada de decisão do empresariado do ramo, a fim de que recursos sejam economizados ao recolher impostos. Obteve-se a conclusão de que a nova legislação incentiva o comércio de produtos de informática entre contribuintes cearenses, pois a carga tributária nessa operação é a menor dentre todas as alternativas.

### 1 INTRODUÇÃO

Imposto é uma das maneiras de o estado conseguir recursos para atender as despesas gerais da administração pública e suprir as necessidades básicas da sociedade, como o bem comum e o custeio de bens e serviços públicos (saúde, segurança e educação). A pessoa jurídica de direito público deverá seguir o princípio da legalidade em relação à imposição dessas prestações pecuniárias compulsórias, ou seja, nenhum imposto pode ser instituído ou exigido se não existir uma lei que o crie.

A Constituição Federal do Brasil prevê no art. 155 o Imposto Sobre Circulação de Mercadoria e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e atribui somente aos estados e ao Distrito Federal competência para sua exigibilidade. Sua apuração é em regime não cumulativo, permitindo que o montante já recolhido pelo remetente da mercadoria seja usado como crédito para abater a quantia total apurada nas vendas do contribuinte destinatário.

Depois de determinadas as pessoas jurídicas de direito público de competência para exigir o ICMS, fez-se necessário o surgimento de uma lei federal que criasse o imposto. A Lei Complementar nº. 87/1996, também conhecida como Lei Kandir, foi criada para fazer disposições gerais sobre esse imposto que representaria a maior parte da arrecadação de recursos dos estados. Posteriormente, cada governo de estado com seu secretário de fazenda criaria um regulamento interno para dar disposições mais específicas sobre como o imposto seria exigido dentro de seus territórios, mas sem infringir as determinações da Lei Kandir. No Estado do Ceará, o regulamento do ICMS é o Decreto nº. 24.569/1997. A partir desse arranjo de determinações hierárquicas, o imposto estaria pronto para ser exigido.

A pulverização do consumo de alguns produtos trouxe dificuldades para que o governo pudesse arrecadar seus tributos e combater a sonegação fiscal. Por isso, uma das estratégias

criadas para garantir sua quantia de imposto e facilitar a fiscalização foi a instituição da substituição tributária do ICMS. Essa modalidade de recolhimento de imposto consiste basicamente em transferir a responsabilidade tributária dos inúmeros comerciantes de uma cadeia para um só contribuinte. No caso do Estado do Ceará, produtos como o celular, os automóveis e materiais de informática estão sujeitos a essa modalidade de cobrança de imposto.

A incidência do ICMS sobre produtos de informática no Estado do Ceará na forma de substituição tributária entrou em vigor em fevereiro de 2013, através do Decreto nº. 31.066/2012. A Instrução Normativa nº. 16/2013 determina quais são os itens que compõem esse gênero.

O empresariado que atua nesse ramo encontra dificuldades ao realizar compras para o estoque. Para pagar menos imposto é preciso fazer uma combinação com as variáveis que podem influenciar no montante de ICMS a ser recolhido: a região em que está localizado o fornecedor, o regime de tributação do remetente, a nacionalidade e equiparação de nacionalidade da mercadoria. É nesse cenário que surge o problema: qual a melhor combinação entre as variáveis para que resultem em um menor montante de imposto a ser recolhido? Por isso, faz-se necessária uma pesquisa relacionada ao planejamento tributário de ICMS referente a essa atividade para auxiliar o gerenciamento de compras, pois os gestores ainda não estão totalmente familiarizados com o novo tipo de tributação.

O objetivo principal desse artigo é auxiliar o preparo de um planejamento tributário de ICMS baseado na nova legislação para otimizar os recursos na compra de produtos de informática pelo comércio varejista do Estado do Ceará. Para que isso seja alcançado é necessário que sejam delimitadas as empresas que estão sujeitas a tal legislação, colher as informações da legislação vigente a respeito dessas empresas, encontrar todos os possíveis percentuais de impostos a serem recolhidos, e comparar todos os resultados obtidos de modo a auxiliar à tomada de decisão.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 Substituição tributária de ICMS**

Em regra, a responsabilidade do recolhimento do ICMS é do contribuinte que compra e vende suas mercadorias, que está em relação direta com o objeto de comercialização. Porém, quando é oportuno ou conveniente às secretarias, existe a opção de alteração dessa responsabilidade.

A substituição tributária pode ser conceituada como sendo o regime pelo qual a responsabilidade pelo ICMS devido em relação a operações /prestações é atribuída a outro contribuinte, ou seja, a lei altera a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária, conferindo a terceiro, que não aquele que praticou o fato gerador diretamente, mas, que possui vinculação indireta com aquele que deu causa ao fato. (MARIANO *et al.*, 2008, p.55).

Fundamentada na legislação, a substituição tributária transfere a responsabilidade de recolhimento de um tributo para uma pessoa que, em algum momento, participou da cadeia comercial. Por exemplo, a indústria que fabrica um produto que está sujeito a essa modalidade de ICMS tem a responsabilidade de recolher o imposto, e as pessoas que vão comercializar essa mercadoria no futuro não mais o recolherão. Em outras palavras, a legislação transferiu a responsabilidade tributária dos inúmeros distribuidores e comerciantes para a indústria, que possui um vínculo indireto com os futuros causadores de fatos geradores.

Galhardo (2013, p. 01) reforça essa definição quando escreve que “a substituição tributária pode ser conceituada como o regime pelo qual a responsabilidade pelo ICMS devido em relação às operações ou prestações de serviços é atribuída a outro contribuinte”.

Para ambos os autores, a substituição tributária de ICMS ocorre quando o sujeito ativo da obrigação tributária principal opta por transferir a responsabilidade de recolhimento do imposto para uma pessoa diferente daquelas que estão consumando o fato gerador. O art. 119 do CTN (BRASIL, 1966) define que “o sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

Quando as operações com algum tipo de produto são muito numerosas (existindo assim muitos distribuidores, comerciantes e consumidores), os estados podem optar por instituir a substituição tributária de ICMS para esse item. Ao transferir a responsabilidade de cumprimento da obrigação principal para apenas um indivíduo da cadeia de comércio, a fiscalização torna-se mais eficiente e a sonegação fiscal acaba por diminuir quando comparado com o modelo de tributação tradicional.

A Substituição tributária de ICMS foi implementada porque se constatou que poucos fabricantes vendiam seus produtos a milhares de distribuidores e revendedores, sendo que esses últimos sonegavam ICMS. Assim passaram a tributar os fabricantes, que por serem grandes e em pouco número, seriam, e são facilmente fiscalizados. (GALARDO, 2013, p.02).

Vê-se que no Ceará essa modalidade está sendo adotada para produtos bastante comercializados, como trigo, artigos de couro e seus derivados, café, carne bovina, peças de veículos automotores, e produtos de informática. Espera-se que a sonegação sobre esses produtos seja cada vez menor com instituição dessa modalidade de recolhimento de imposto estadual.

## **2.2 Instituição da substituição tributária de ICMS para produtos de informática no Ceará**

A substituição tributária do ICMS por carga tributária líquida para produtos de informática no Estado do Ceará entrou em vigor em 1º de fevereiro de 2013. O legislador, no Decreto nº. 31.066 de 2012 determina que:

Art. 1º Os estabelecimentos enquadrados nas atividades econômicas indicadas no Anexo I (Indústria e Comércio Atacadista) e Anexo II (Comércio Varejista) deste decreto, ficam responsáveis, na condição de sujeito passivo por substituição tributária, pela retenção e recolhimento do Imposto Sobre Circulação de Mercadoria e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) devido nas operações subsequentes, até o consumidor final, quando da saída do estabelecimento industrial, ou, quando da entrada da mercadoria neste estado ou no estabelecimento de contribuinte, conforme o caso.

**Parágrafo único.** Para efeito do disposto no caput deste artigo, será:

- a) considerando apenas a Classificação Nacional de Atividade Econômico-Fiscal (CNAE-Fiscal) principal do estabelecimento;
- b) aplicado a todo estabelecimento, em relação a produtos de informática que produza ou comercialize, relacionados em Ato do Secretário da Fazenda.

Verifica-se que está prevista substituição tributária para todos os produtos de um estabelecimento por ele estar em um dos CNAE-Fiscal listados no anexo II, ou simplesmente para os produtos de informática que sejam comercializados por qualquer contribuinte.

Os CNAE-Fiscal listados no anexo I, do Decreto nº 31.066/2012 são os atacadistas 2321-3/00 (fabricação de equipamentos de informática), 2622-1/00 (fabricação de periféricos para equipamentos de informática), 4651-6/01 (comércio atacadista de equipamentos de

informática), 4651-6/02 (comércio atacadista de suprimentos de informática); e no anexo II do mesmo decreto os varejistas 4751-2/01 (comércio varejista especializado de equipamento e suprimento de informática).

O fato gerador do imposto ocorre sempre que um estabelecimento industrial der saída de produto de informática, ou quando um contribuinte qualquer adquiri-los de fora do território do Estado do Ceará, ou ainda quando o produto for adquirido de algum contribuinte sob controle da mesma secretaria, mas que não o vendeu com a substituição tributária recolhida na forma do Decreto.

Com essas palavras, o legislador conseguiu não deixar lacunas para que um produto de informática seja comercializado sem que o ICMS não fosse pago anteriormente pelo responsável tributário. Ao fazer isso, a crescente comercialização dessa gama de produtos estará mais bem fiscalizada, pois o sujeito ativo da obrigação tributária restringiu a população de indivíduos que devem ser monitorados. Espera-se que a sonegação fiscal nesse ramo diminua com a instituição da substituição tributária do imposto estadual.

A referida legislação ainda determina que:

Art. 3º O imposto a ser retido e recolhido na forma do art. 1º será o equivalente à carga tributária líquida resultante da aplicação dos percentuais constantes no anexo III deste Decreto, sobre o valor do documento fiscal relativo às saídas ou entradas de mercadorias, conforme o caso, incluídos os valores de IPI, frete e carreto, seguro e outros encargos transferidos ao destinatário, acrescido do percentual de margem de valor agregado de 30% (trinta por cento).

Diante do exposto, obtém-se a que a forma de cálculo da substituição tributária a ser adotada pelo legislador para os produtos de informática é a de carga tributária líquida que, para efeitos desse estudo, é o montante de imposto a ser recolhido resultante da aplicação dos percentuais determinados na legislação. Sua base de cálculo é o valor da mercadoria acrescido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e das diversas despesas que podem ser transferidas para o estabelecimento destinatário.

No art. 7º da mesma legislação, o legislador afirma:

É vedado o destaque do ICMS no documento fiscal relativo à saída subsequente da mercadoria cujo imposto tenha sido recolhido na forma deste Decreto, exceto em operações interestaduais destinadas a contribuintes do imposto, exclusivamente para efeito de crédito fiscal.

Com essa disposição, o contribuinte está livre de pagamento de imposto em operações de saída das mercadorias. O imposto será destacado apenas para efeito de crédito fiscal do adquirente de fora do estado e o débito do documento poderá ser estornado como explica o §2º, na coluna “Outras” – de “Operações sem Débito de Imposto”, do livro de entradas e saídas de mercadorias.

Porém, o legislador pode estar cometendo uma falha ao não permitir o destaque de imposto para efeito de crédito de não contribuintes de outros estados. Eles terão de pagar diferencial de alíquota sem nenhum atenuante, podendo inviabilizar suas compras originadas do Estado do Ceará. Mas esse assunto não faz parte do escopo do presente artigo, e o que importa é que o contribuinte cearense não irá recolher imposto sobre as saídas subsequentes de produtos de informática.

Na data em que o Decreto cearense entrou em vigor, muitos contribuintes tinham mercadorias em estoque que geraram crédito de imposto conforme a legislação anterior, e que a partir dali teriam que ser revendidas sem o respectivo débito. Para não trazer danos à arrecadação do estado, de alguma forma a substituição tributária sobre tal mercadoria teria que ser recolhida. Para tanto, o legislador determinou, no Decreto nº 31.066/2012, no inciso I, do

art. 9º, com redação determinada pelo Decreto nº 31.090/2013, que os estabelecimentos atacadistas e varejistas constantes dos Anexos I e II do Decreto, deveriam:

[...] arrolar o estoque das mercadorias sujeitas à presente sistemática existente no estabelecimento no dia 31 de janeiro de 2013, informando-o no SPED/EFD;

II – separar as mercadorias de acordo com os seguintes enquadramentos:

a) produtos de informática constantes de Ato do Secretário da Fazenda [...]

III – em relação às mercadorias arroladas no inciso II, indicar os valores unitários e total, tomando-se por base o valor médio da aquisição, ou, na falta deste, o valor da aquisição mais recente, acrescido de IPI e do percentual de 30% (trinta por cento);

a) aplicar sobre o valor total de cada grupo o percentual da carga líquida tributária constante do Anexo III, estabelecido para as operações internas;

b) encontrar o valor total do imposto das mercadorias inventariadas mediante o somatório do imposto correspondente a cada grupo de mercadorias.

Após encontrar o montante de ICMS substituição tributária devido e efetuar seu recolhimento, todos os contribuintes constantes dos anexos determinados no Decreto estariam respaldados por lei a vender sua mercadoria com alíquota zero. Porém, atualmente existem casos isolados de contribuintes que, por algum motivo, não regularizaram sua situação perante a Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará: estão comercializando suas mercadorias e recolhendo seus impostos de maneira equivocada.

A seguir tem-se o Quadro 1, contendo os percentuais de carga tributária líquida para as indústrias, atacadistas e varejistas:

Quadro 1: Anexo III do Decreto 31.066/2012

Contribuinte destinatário/remetente	Mercadoria (alíquota interna efetiva)	Entradas do estado	Entradas das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e o Estado do Espírito Santo	Entradas das Regiões Sul e Sudeste
<b>Indústria</b>	Normal	Normal	Normal	Normal
<b>Atacadista</b>	Produto de informática	3,70%	4,80%	4,80%
	Cesta básica (7%)	2,70%	4,70%	6,80%
	Cesta básica (12%)	4,60%	8,10%	11,60%
	Geral (17%)	6,50%	11,50%	16,50%
	Vinhos, sidras, bebidas quentes, exceto aguardentes	7,26%	25,85%	33,00%

Contribuinte destinatário/remetente	Mercadoria (alíquota interna efetiva)	Entradas do estado	Entradas das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e o Estado do Espírito Santo	Entradas das Regiões Sul e Sudeste
<b>Varejista</b>	Produto de informática	3,70%	4,80%	4,80%
	Cesta básica (7%)	1,05%	3,46%	5,52%
	Cesta básica (12%)	1,80%	5,93%	9,46%
	Geral (17%)	2,60%	8,40%	13,40%
	Vinhos, sidras, bebidas quentes, exceto aguardentes	7,26%	25,85%	33,00%

Fonte: Ceará (2012)

Vale ressaltar que a parte do anexo III que é objeto de estudo desse artigo é a que trata do comércio varejista de produtos de informática.

### **2.3 Forma de tributação anterior ao Decreto nº 31.066/2012**

Até o mês de janeiro de 2013, a tributação estadual de produtos de informática era realizada da maneira tradicional, com débito e crédito de imposto. Segundo o art. 641 do Decreto nº 24.569 (CEARÁ, 1997), as operações internas e interestaduais com não contribuintes do ICMS receberiam uma redução de base de cálculo de 41,66%.

Diante do exposto pode-se concluir que, em relação às operações dentro do Estado do Ceará, a base de cálculo do imposto seria apenas 58,34% do valor da mercadoria, independentemente de o destinatário estar cadastrado na secretaria. Já em relação às operações interestaduais, a redução de base de cálculo seria válida apenas se a pessoa com quem se estava negociando a mercadoria fosse não contribuinte do ICMS.

Além do benefício da redução de base de cálculo, o §1º do mesmo artigo permitia que a alíquota de saída para tais operações fosse de 12, e não de 17 pontos percentuais. Se for multiplicada a base de cálculo reduzida por uma alíquota de 12% obter-se-ia um ICMS efetivo de 7%, o que representa uma diminuição de 5% do recolhimento ao estado.

### **2.4 Variáveis que influenciam no montante de ICMS a recolher**

O anexo II, do Decreto nº 31.066/2012 trouxe os percentuais de carga tributária líquida a serem aplicados nas operações de aquisição efetuadas pelo comércio varejista produtos de informática do Estado do Ceará. Mas, além disso, outros fatores podem influenciar no montante de ICMS substituição tributária ser recolhido por esses estabelecimentos. A nacionalidade do produto, por exemplo, pode somar em 3 ou 8% o percentual de carga tributária líquida. O regime de tributação do fornecedor também pode interferir nesse valor, se ele for optante pelo Simples Nacional. A própria região de proveniência da mercadoria também altera o percentual aplicado. Vê-se a seguir o detalhamento de todas essas variáveis.

#### *2.4.1 Região do estabelecimento do fornecedor*

A região de onde o produto de informática é adquirido influencia no montante de ICMS substituição tributária a ser recolhido. O anexo III do Decreto nº. 31.066/2012 determina, no caso do comércio varejista, que o percentual de carga tributária líquida a ser aplicado na base de cálculo do imposto pode ser de 3,7% no caso das operações internas, e 4,8% no caso de entradas interestaduais.

#### *2.4.2 Nacionalidade e equiparação de nacionalidade da mercadoria*

O Senado Federal aprovou a Resolução nº. 13, de 25 de abril de 2012, que entrou em vigor a partir de primeiro de janeiro de 2013. Com essa legislação, decidiu-se que:

Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, será de 4% (quatro por cento).

§1º O disposto neste artigo aplica-se aos bens e mercadorias importados do exterior que, após seu desembaraço aduaneiro:

I – Não tenham sido submetidos a processo de industrialização;



II – Ainda que submetidos a qualquer processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento, renovação ou recondição, resultem em mercadorias ou bens com Conteúdo de Importação superior a 40% (quarenta por cento).

Na legislação transcrita acima se observa que as mercadorias estrangeiras que são comercializadas entre os estados estão sujeitas a uma alíquota de 4%. E ainda, se essas mercadorias forem utilizadas como insumo para industrialização de algum produto e seu conteúdo de importação ultrapassar 40%, para efeitos de incidência de ICMS nas operações interestaduais, será equiparado a um importado.

Porém, se a mercadoria importada do exterior não tiver um similar nacional, definidos na lista editada pelo Conselho de Ministros da Câmara de Comércio Exterior (CAMEX); ou forem produzidos em conformidade com os processos produtivos básicos, para efeitos de incidência de ICMS nas operações interestaduais, será equiparada à nacional (§4º, art. 1º, Resolução nº. 13/2012). É possível, portanto que existam mercadorias importadas ou equiparadas a importadas para efeito de cálculo do ICMS a recolher nas operações de um estado para outro.

A Resolução do Senado Federal foi acatada pelo Estado do Ceará através da Instrução Normativa nº. 02, de 21 de janeiro de 2013, que devido às diferenças entre alíquotas de cada região e a alíquota de produtos importados ou equiparados, determinou no art. 1º que:

I – os percentuais correspondentes à carga tributária líquida estabelecida na legislação estadual para a exigência do ICMS por substituição serão acrescidos dos seguintes percentuais:

- a) 3% (três por cento), quando a mercadoria for procedente dos Estados das Regiões Sul e Sudeste, exceto do Estado do Espírito Santo;
- b) 8% (oito por cento), quando a mercadoria for procedente dos Estados das Regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e do Estado do Espírito Santo.

Portanto, a legislação que trata do ICMS sobre operações com produtos importados e equiparados no Brasil trouxe impactos no cálculo da substituição tributária do imposto estadual sobre os produtos de informática, já que estão sujeitos a carga tributária líquida.

#### *2.4.3 Regime de tributação do fornecedor*

O legislador, no Decreto nº. 31.066/2012 determina que o regime de tributação do fornecedor também determinará a carga tributária líquida a ser recolhida pelo estabelecimento que está operando com os produtos de informática no território cearense.

No §2º, do art. 3º do referido decreto está determinado que em relação às operações de compra de mercadorias cujo estabelecimento do fornecedor está enquadrado no Simples Nacional, o percentual de carga tributária líquida deverá receber uma adição: 1% no caso de operações internas; 3% se os produtos forem procedentes na Região Sul e Sudeste, com exceção do Estado do Espírito Santo; e 2% se forem remetidos das demais localidades do Brasil.

Nota-se que tanto a procedência da mercadoria como o regime de tributação do fornecedor podem determinar que haja um complemento no percentual de carga tributária líquida, o que significa um acréscimo do imposto a ser recolhido.

Conclui-se que o regime de escrituração fiscal do contribuinte remetente da mercadoria é uma importante variável para que seja determinado o montante de imposto a recolher, dado que impacta diretamente do percentual de carga tributária líquida.

### 3 METODOLOGIA

As pesquisas científicas podem ser classificadas entre indutivas e dedutivas conforme os métodos utilizados para alcançar seus objetivos.

Para Andrade (2004, p. 25) no método de pesquisa por indução

[...] a cadeia de raciocínios estabelece a conexão ascendente, ou seja, do particular para o geral. Nesse caso, as constatações particulares é que levam às leis gerais. Parte dos dados particulares, conhecidos para chegar aos fatos gerais, desconhecidos. O percurso do raciocínio faz-se do efeito para a causa.

O método indutivo foi utilizado nessa pesquisa, pois sua teoria foi baseada em uma legislação específica. Parte da legislação que versa sobre o assunto traz constatações particulares, que servem apenas para o tipo de empresa estudada.

Gil (1999, p. 27) dispõe em sua obra que

o método dedutivo, de acordo com a acepção clássica, é o método que parte do geral e, a seguir, desce ao particular. Parte de princípios reconhecidos como verdadeiros e indiscutíveis e possibilita chegar a conclusões de maneira puramente formal, isto é, em virtude unicamente da lógica.

O método dedutivo também foi utilizado para alcançar os objetivos da pesquisa, visto que a teoria foi baseada em doutrinas do direito tributário que trazem princípios gerais e que dão condições para que se chegue a uma conclusão particular.

As pesquisas também podem ser classificadas entre documentais e bibliográficas. Segundo Marconi e Lakatos (2007, p. 71),

A pesquisa bibliográfica, ou de fontes secundárias, abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, material cartográfico etc., até meios de comunicação orais: rádio, gravações em fita magnética e audiovisuais: filmes e televisão. Sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto, inclusive conferências seguidas de debates que tenham sido transcritos por alguma forma, quer publicados quer gravadas.

Essa pesquisa é bibliográfica, pois houve consulta a alguns livros e publicações avulsas que versam sobre o tema pesquisado. Tais publicações são fontes secundárias de dados, visto que põem o pesquisador em contato com o pensamento de outros autores.

Quanto às pesquisas documentais, tem-se que:

[...] assemelha-se muito à pesquisa bibliográfica. A diferença essencial entre ambas está na natureza das fontes. Enquanto a pesquisa bibliográfica se utiliza fundamentalmente das contribuições dos diversos autores sobre determinado assunto, a pesquisa documental vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados com os objetos da pesquisa. (GIL, 1996, p.51).

Percebe-se que a pesquisa documental utiliza dados primários de fonte pública, ou seja, são brutos conforme foram elaborados.

Segundo Gil (2002, p.42), “as pesquisas descritivas tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”.

Pode-se dizer que essa pesquisa é descritiva pelo fato de ela buscar na legislação as características de determinada população de empresas. Com isso se formou uma base de dados suficiente para gerar informações relevantes para a fundamentação teórica.

Na pesquisa são criadas situações hipotéticas e simulações para que seja melhor demonstrado o comportamento de variáveis que podem influenciar no total do imposto a ser recolhido, bem como para facilitar a comparação entre custos totais das operações realizadas.

#### 4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

A nova legislação trouxe muitas variáveis que influenciam no montante de imposto a ser recolhido, causando dúvidas ao gerente de compras tomada de decisão sobre que tipo de mercadoria adquirir. Contudo, apenas as variáveis intrínsecas a toda operação estão sendo estudadas: domicílio do fornecedor, seu regime de tributação e procedência da mercadoria.

É necessário que sejam isoladas as variáveis que podem influenciar apenas eventualmente o cálculo do imposto devido, aquelas que não impactam diretamente sobre o percentual de carga tributária líquida. Exemplo disso são as variáveis que compõem a base de cálculo do imposto: valor da mercadoria, frete e carreto, seguro e IPI. Isso se justifica pelo fato de que o comerciante pode achar que está obtendo um custo menor pelo fato de ter escolhido a combinação de variáveis intrínsecas que totalize a menor carga tributária líquida, quando na verdade isso não está ocorrendo porque uma das variáveis eventuais pode ser menos onerosa em outra combinação a ponto de totalizar um custo total menor.

Precisa-se partir da premissa de que nenhum outro fator pode influenciar na decisão do comprador. Por exemplo, considera-se que todas as regiões do País estão em plena igualdade econômica, não permitindo que o adquirente deixe de comprar em uma região em detrimento de outra. No entanto, vale afirmar que tais variáveis tem tanta importância quanto as que influenciam diretamente na carga tributária líquida.

Os percentuais de carga tributária líquida total dispostos nas Tabelas 1 e 2 foram obtidos aliando o Anexo III, do Decreto nº 31.066/2012, quando se trata dos percentuais para compra de produtos de informática pelo comércio varejista cearense; o §2º, do art. 3º do mesmo decreto, em se tratando de adicionais sobre empresas que adquirem mercadorias de fornecedores optantes pelo simples nacional; e a Instrução Normativa nº 02/2013, quando se trata de adicionais sobre importados e equiparados a importados.

A Tabela 1 apresenta as seis combinações de variáveis que podem totalizar os menores percentuais de carga tributária líquida para compra de produtos de informática pelo comércio varejista do Estado do Ceará. Elas podem gerar percentuais que variam de zero a 4,7%.

Tabela 1: Melhores opções de compra

Região de domicílio do fornecedor	Regime de tributação do fornecedor	Procedência da mercadoria	Carga líquida	Adicional sobre importado/equiparado	Adicional sobre Simples Nacional	Carga total
1. Estado do Ceará	1.1. Normal	Nacional	3,7%	0,0%	0,0%	3,7%
		Importado ou equiparado	3,7%	0,0%	0,0%	3,7%
	1.2. Simples Nacional	Nacional	3,7%	0,0%	1,0%	4,7%
		Importado ou equiparado	3,7%	0,0%	1,0%	4,7%
	1.3. Substituição tributária paga anteriormente	Nacional	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
		Importado ou equiparado	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%

Fonte: Elaborada pelo autor com fundamento em Ceará (2012).

Analisando a Tabela 1, tem-se que a melhor opção de compra para o estabelecimento do comércio varejista de produtos de informática é no Estado do Ceará, optando pelos fornecedores que vendem os produtos de informática com substituição tributária paga anteriormente (1.3). Ao fazer essa escolha tem-se a vantagem de que não haverá imposto a ser recolhido em nenhum momento das operações, conforme o art. 1º do Decreto nº 31.066/2012.

Nesse ponto, pode-se concluir que a nova legislação para esse gênero de produtos procura incentivar o seu comércio no Ceará, não importando se a mercadoria tem procedência nacional ou estrangeira. Isso acaba por incentivar a criação de emprego e renda para os cearenses, desenvolvendo a região. O comércio varejista, ao adquirir mercadorias de atacadistas cearenses, não pagará imposto estadual até o consumidor final.

Pode parecer que a alternativa de comprar dos demais contribuintes do Estado do Ceará (1.1 e 1.2) sejam mais vantajosas frente às demais regiões do Brasil (Tabela 2), pois a carga tributária líquida de impostos sobre a circulação das mercadorias é 3,7% (se adquirida de optantes pelo regime normal de tributação) ou 4,7% (se o fornecedor for optante pelo simples nacional). Porém, essa condição foi criada apenas para que os comerciantes varejistas ficassem aptos a participar do Decreto nº 31.066/2012 e vender suas mercadorias com alíquota zero, assim como determinou na alínea a, do inciso III, do art. 9º. No entanto, muitos contribuintes, na data em que o produto de informática deixou de ser tributado na venda, tinham estoques que não pagaram substituição tributária na entrada do estabelecimento e geraram crédito de imposto conforme o art. 641 do Decreto nº 24.569/1997. Então, para que os produtos pudessem ser vendidos sem débito de ICMS, a substituição tributária sobre a mercadoria que estava em estoque deveria ser recolhida, surgindo então a necessidade de determinar tais percentuais de carga tributária líquida.

A previsão era que em 1º de fevereiro de 2013, data em que entrou em vigor o Decreto nº 31.066/2012, as empresas regularizassem sua situação tributária de acordo com o art. 9º da referida legislação. Porém, ainda existem contribuintes que ainda não fizeram tal processo e os casos estão sendo analisados de forma isolada.

Após as opções acima, que se apresentaram como melhores em se tratando de ICMS, a tabela a seguir demonstra as demais combinações de variáveis.

Tabela 2: Outras opções de compra

Região de domicílio do fornecedor	Regime de tributação do fornecedor	Procedência da mercadoria	Carga líquida	Adicional Importado/ Equiparado	Adicional Simples Nacional	Carga Total
1. Norte, Nordeste, Centro-Oeste e o Estado do Espírito Santo	1.1. Normal	1.1.1. Nacional	4,8%	0,0%	0,0%	4,8%
		1.1.2. Importado ou equiparado	4,8%	8,0%	0,0%	12,8%
	1.2. Simples Nacional	1.2.1. Nacional	4,8%	0,0%	2,0%	6,8%
		1.2.2. Importado ou equiparado	4,8%	8,0%	2,0%	14,8%
2. Sul e Sudeste, exceto o Estado do Espírito Santo	2.1. Normal	2.1.1. Nacional	4,8%	0,0%	0,0%	4,8%
		2.1.2. Importado ou equiparado	4,8%	3,0%	0,0%	7,8%
	2.2. Simples Nacional	2.2.1. Nacional	4,8%	0,0%	3,0%	7,8%
		2.2.2. Importado ou equiparado	4,8%	3,0%	3,0%	10,8%

Fonte: Elaborada pelo autor com fundamento em Ceará (2012).

Analisando a Tabela 2, tem-se como melhor alternativa adquirir mercadorias de origem nacional de contribuintes de regime normal, independentemente de o contribuinte remetente estar domiciliado na região Sul, Sudeste, Norte, Nordeste ou Centro-Oeste (1.1.1 e 2.1.1). O percentual de carga tributária líquida a ser recolhido deve ser de 4,8%. Então, quando se tem um grande universo de fornecedores potenciais como nessa alternativa, devem-se observar as variáveis eventuais que cada um pode gerar. Nessa situação, deve-se considerar o planejamento de compras e tributário do gerente competente, pois deve analisar não somente a cotação de preço da mercadoria a ser adquirida, mas também de que local o frete e seguro da mercadoria será menos oneroso, quais os parceiros que contribuem com o IPI, sempre comparando o possível custo de oportunidade de cada escolha.

A próxima alternativa que traz mais vantagens tributárias é a de comprar mercadorias de origem nacional de fornecedores optantes pelo simples nacional das regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Estado do Espírito Santo (1.2.1) com a carga tributária líquida 6,8%.

Ao analisar essa sequência de percentuais de carga tributária líquida, percebe-se que há uma espécie de escala de preferências ao combinar as determinações da legislação estudada. Isso é resultante da política pública introduzida pelas normas. Claramente o adquirente é prejudicado pela Instrução Normativa nº 02/2013 se optar por adquirir mercadorias importadas ou equiparadas a importadas, uma vez que tal legislação torna mais onerosa a operação interestadual com tais produtos sujeitos a carga tributária líquida. Isso faz com que o comerciante varejista tenha tendência a comercializar mercadorias nacionais, o que impede que a riqueza gerada seja encaminhada para os países que exportam mercadorias.

Além das preferências para produtos produzidos dentro do país, observa-se que é mais vantajosa a aquisição de mercadorias de tal procedência com os fornecedores domiciliados nas regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e o Estado do Espírito Santo. Como demonstrado através da Tabela 1, o intuito é favorecer primeiramente os fornecedores localizados no Ceará e na sequência, conforme observado na Tabela 2, estão os contribuintes de regime normal das regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e o Estado do Espírito Santo.

A carga tributária líquida mais econômica após as já apresentadas é a de 7,8%. Esse percentual é devido se a mercadoria de produtos de informática adquirida for importada e o fornecedor não optante do simples nacional estiver domiciliado na região Sul e Sudeste, exceto o Estado do Espírito Santo (2.1.2). Nesse caso, observa-se que se acrescenta um percentual de 3% pelo simples fato de a mercadoria não possuir nacionalidade brasileira, reforçando a política pública.

Entretanto, o Decreto nº 31.066/2012 torna mais onerosa a aquisição de mercadorias de empresas optantes pelo simples nacional. Esse é um regime de tributação que, em sua essência, busca tornar mais branda a tributação sobre as micro e pequenas empresas. Porém, o Decreto com suas determinações acrescentou em percentuais de 1 a 3% de carga tributária líquida o imposto a ser recolhido por quem adquire mercadorias desse tipo de empresa. Juntamente com fatores como incapacidade de reduzir os custos de mercadoria vendida frente às empresas maiores, essa decisão do legislador pode tornar inviável uma empresa optar por tal regime de tributação, podendo levá-la à falência.

Para melhor explicar tal falha de política pública, supõe-se a situação hipotética de que existam apenas dois comerciantes atacadistas de produtos de informática Brasil: um optante do simples nacional, A, e outro optante pelo lucro presumido, B, domiciliados na região Norte. No mesmo mês, cada um vendeu R\$100.000,00 de mercadorias nacionais para um comerciante varejista domiciliado no Ceará. Sobre a operação com A, o comerciante varejista recolherá ao Estado do Ceará R\$6.800,00, enquanto sobre a operação com B serão recolhidos apenas R\$4.800,00. O comerciante varejista automaticamente deixará de adquirir mercadorias de A,

uma vez que sempre recolherá mais imposto, podendo cooperar para sua descontinuidade. Um importante elo da cadeia comercial pode está sendo enfraquecido nesse ponto de vista, podendo gerar desemprego no país.

No exemplo anterior, o acréscimo na carga tributária líquida foi de 2%. Caso o fornecedor optante pelo simples nacional esteja localizado na região Sul e Sudeste, exceto o Estado do Espírito Santo, mesmo que comercialize mercadorias importadas (2.2.1), o comerciante varejista de produtos de informática recolherá 3% a mais de imposto, totalizando 7,8% de carga tributária líquida.

Quando o comerciante varejista de produtos de informática opta por comprar mercadorias importadas de contribuintes optantes do simples nacional domiciliados na região Sul e Sudeste, exceto do Estado do Espírito Santo (2.2.2), a carga tributária líquida é de 10,8%. Há um acréscimo de imposto em 6% quando se compara com um contribuinte da mesma região que comercialize mercadorias nacionais e seja optante pelo regime normal de tributação (2.1.1).

Como penúltima opção mais econômica em termos de ICMS, tem-se as compras de mercadorias importadas de contribuintes optantes pelo regime normal da região Norte, Nordeste, Centro-Oeste e o Estado do Espírito Santo. A percentagem de imposto a ser recolhida é de 12,8%, tendo um adicional de carga tributária líquida de mais 8% pelo simples fato de a mercadoria ser importada.

Por último, tem-se a opção mais agressiva aos cofres da empresa. Se o comerciante varejista de produtos de informática optar por adquirir mercadorias importadas de fornecedores que sejam optantes pelo simples nacional e domiciliados nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, exceto o Estado do Espírito Santo (1.2.2), terá de recolher 14,8% de imposto aos cofres da fazenda estadual. Observa-se que o fato de a mercadoria não ser classificada como nacional e de o contribuinte remetente ser optante pelo simples nacional, a diferença de imposto a ser recolhido é de 10% para mais. Isso demonstra que há uma política pública para que haja maior comercialização de mercadorias nacionais, mas por outro lado, há um desestímulo em relação à pequena e média empresa.

#### **4.1 Variáveis eventuais**

Conforme explicado anteriormente foi preciso isolar algumas variáveis que podem influenciar apenas eventualmente no montante de imposto a ser calculado. Realizar esse procedimento é necessário por que, apesar de o comerciante varejista de produto de informática estar escolhendo uma mercadoria que sofra incidência de uma carga tributária líquida menor, essas outras variáveis podem fazer com que o custo total da operação seja superior.

Para demonstrar numericamente, supõe-se que o fornecedor Cearense, A, venda R\$100.000,00 de produtos de informática para um comerciante de produtos de informática, C. Nessa hipótese, não haverá imposto a ser recolhido por C, visto que a operação com produtos de informática entre comerciantes cearenses deve ter substituição tributária de ICMS paga anteriormente. Supõe-se também que outro fornecedor, B, optante pelo regime normal, domiciliado na região Sul venda para C mercadorias equivalentes e em mesma quantidade que A, mas que sejam de origem importada a R\$90.000,00. O imposto a ser recolhido por C nessa situação, nos termos do art. 3º, do Decreto nº 31.066/2012, será de R\$9.126,00, totalizando o custo total de R\$99.126,00. Observa-se que C não recolherá nenhum imposto se optar por comprar de A, mas custo total será maior em R\$874,00 do que se optar por comprar de B.

Essa demonstração de cálculo procura evidenciar que as variáveis que influenciam apenas eventualmente o montante do imposto devido precisam analisadas de maneira isolada.

O presente artigo procura orientar o comerciante varejista de produtos de informática apenas sobre as variáveis que influenciam diretamente no percentual de carga tributária líquida.

## 5. CONCLUSÃO

A legislação tributária que trata do comércio varejista de produtos de informática no Estado do Ceará, juntamente com a que trata do comércio interestadual de produtos importados ou equiparados a importados causou dúvidas a quem atua com esse gênero de mercadorias em relação a como economizar no recolhimento de ICMS. O presente artigo delimitou que tipo de empresa estaria sujeita a tal legislação, colheu as informações da legislação vigente a respeito dessas empresas, encontrou todos os possíveis percentuais de impostos a serem recolhidos, e comparou todos os resultados obtidos para dar um auxílio na tomada de decisões desses empresários.

A melhor opção de compra para o comerciante varejista de produtos de informática do Ceará são os fornecedores domiciliados nesse estado, não haverá ICMS a ser recolhido. Seguido dessa opção, na ordem do menor percentual de carga tributária líquida para o maior, tem-se a de comprar mercadorias de procedência nacional de fornecedores optantes pelo regime normal de tributação (4,8%), mercadorias nacionais de fornecedores optantes pelo simples nacional localizados nas regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e o Estado do Espírito Santo (6,8%), mercadorias nacionais de fornecedores optantes pelo simples nacional ou importadas e equiparadas de fornecedores optantes pelo regime normal localizados nas regiões Sul e Sudeste, exceto o Estado do Espírito Santo (7,8%), mercadorias importadas e equiparadas de fornecedores optantes pelo simples nacional localizados nas regiões Sul e Sudeste, exceto o Estado do Espírito Santo (10,8%), mercadorias importadas e equiparadas de fornecedores de regime normal de tributação domiciliados nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e o do Estado do Espírito Santo (12,8%), e mercadorias importadas e equiparadas de fornecedores do simples nacional domiciliados nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e o Estado do Espírito Santo (14,8%).

Observou-se que, no geral, a nova legislação adotou políticas públicas para incentivar a comercialização desses produtos primeiramente entre contribuintes do Estado do Ceará, seguido da região Norte, Nordeste, Centro-Oeste e o Estado do Espírito Santo, e as regiões Sul e Sudeste, exceto o Estado do Espírito Santo. Além disso, houve política pública para incentivar as transações com mercadorias nacionais, uma vez que sobre a operação interestadual com mercadorias importadas há um acréscimo de carga tributária líquida.

No entanto, houve uma possível falha de política pública, uma vez que, se o fornecedor for optante pelo simples nacional, o ICMS a ser pago pelo comprador receberá um acréscimo de percentual, tornando desvantajosa a opção por tal regime de tributação.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BRASIL, Resolução nº. 13, de 25 de abril de 2012. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília, 26 de abril de 2012. Disponível em

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2012/Congresso/RSF-13-2012.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Congresso/RSF-13-2012.htm).

Acesso em: 16 set. 2013.

\_\_\_\_\_, Constituição da República Federativa do Brasil. Institui as regras gerais do estado brasileiro. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília, 05 de outubro de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/compilado.htm)>. Acesso em: 07 out. 2013.

\_\_\_\_\_, 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, ainda que as operações e as prestações que se iniciem no exterior. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília, 13 de setembro de 1996. Disponível em <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)> Acesso em: 07 out. 2013.

CEARÁ, Decreto nº 31.066, de 30 de novembro de 2012. Dispõe sobre o regime de substituição tributária com carga líquida do ICMS nas operações com produtos de informática [...]. **Diário Oficial do Estado**. Ceará, 30 de novembro de 2012. Disponível em <<http://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=247676>. Acesso em: 16 set. 2013.

\_\_\_\_\_, Decreto nº 31.090, de 09 de janeiro de 2013. Altera dispositivos [...] do Decreto nº 31.066, que institui o regime de substituição tributária com carga líquida do ICMS nas operações com produtos de informática, e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado**. Ceará, 09 de janeiro de 2013. Disponível em <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=49880>. Acesso em 09 jan. 2013.

\_\_\_\_\_, Decreto nº 24.569, de 04 de outubro de 1997. Consolida e regulamenta a legislação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado**. Ceará, 04 de outubro de 1997. Disponível em <http://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=121997>. Acesso em 17 set. 2013.

\_\_\_\_\_, Instrução Normativa nº. 02, de 21 de janeiro de 2013. Estabelece parâmetros para a cobrança de ICMS nas operações, sujeitas a 4% (quatro por cento), com produtos de origem estrangeira procedentes de outras Unidades da Federação, nas hipóteses que indica. **Diário Oficial do Estado do Ceará**. Ceará, 25 de janeiro de 2013. Disponível em <<http://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=250525>>. Acesso em 16 set. 2013.

GALHARDO, Alexandre. **Esclarecimentos gerais sobre regime de substituição tributária do ICMS**. Disponível em [http://portaltributario.com.br/noticias/substituicao\\_tributaria.htm](http://portaltributario.com.br/noticias/substituicao_tributaria.htm)>. Acesso em: 03 set. 2013.

GIL, Antonio Carlos, **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1996.

\_\_\_\_\_, **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

\_\_\_\_\_, **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MARIANO, Paulo Antonio.; WERNECK, Raphael.; BEZERRA, Sandra Regina. **Substituição tributária no ICMS aspectos jurídicos e práticos**. 2. ed. São Paulo: IOB, 2008.

MARCONI, Marina de Andrade.; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.