



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ – UFC
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ECONOMIA – CAEN
MESTRADO PROFISSIONAL EM ECONOMIA**

PEDRO JÚNIOR NUNES DA SILVA

**REDUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA APLICADA AO SEGMENTO ATACADISTA
E VAREJISTA DE CALÇADOS DO ESTADO DO CEARÁ**

**FORTALEZA
2011**

PEDRO JÚNIOR NUNES DA SILVA

**REDUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA APLICADA AO SEGMENTO ATACADISTA
E VAREJISTA DE CALÇADOS DO ESTADO DO CEARÁ**

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Pós-Graduação em Economia – Mestrado Profissional – da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Economia.

Área de Concentração: Economia do Setor Público

Orientador: Prof. Dr. Fabrício Carneiro Linhares

**FORTALEZA
2011**

PEDRO JÚNIOR NUNES DA SILVA

**REDUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA APLICADA AO SEGMENTO ATACADISTA
E VAREJISTA DE CALÇADOS DO ESTADO DO CEARÁ**

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Pós-Graduação em Economia – Mestrado Profissional – da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Economia. Área de Concentração: Economia do Setor Público

Data de Aprovação: **28 de fevereiro de 2011**

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Fabrício Carneiro Linhares
Orientador

Prof. Dr. Andrei Gomes Simonassi
Membro

Prof. Dr. Francisco José Silva Tabosa
Membro

AGRADECIMENTOS

A elaboração deste trabalho não teria sido possível sem a colaboração, estímulo e empenho de diversas pessoas. Gostaria, por este fato, de expressar toda a minha gratidão e apreço a todos aqueles que, direta ou indiretamente, contribuíram para que esta tarefa se tornasse uma realidade. A todos quero manifestar os meus sinceros agradecimentos.

Aos meus pais Pedro Nunes (in memoria) e D. Suly Nunes, pela formação que me permitiu ter, com os sacrifícios que só eles sabem quais foram.

À minha esposa Ecilda e minhas filhas Priscila, Larisse e Aline, que entenderam minha ausência em razão deste trabalho, pois ele sacrificou muitos momentos que poderíamos ter desfrutado juntos, mas sempre incentivaram, sempre apoiaram e, o melhor de tudo, sempre me cobraram para que eu continuasse e concluísse mais esta etapa de nossas vidas que vamos construindo juntos.

Agradeço ao meu orientador, Prof. Fabrício Linhares, por sua disposição em sempre extrair o melhor de uma proposta de dissertação.

Meus amigos e colegas de mestrado que também foram fundamentais nesses dois anos de mestrado. Sem eles, as discussões dentro e fora da sala de aula não teriam sido tão interessantes.

O meu profundo e sentido agradecimento a todas as pessoas que contribuíram para a concretização desta dissertação, em especial aos meus colegas da Sefaz: Carlos Alberto, Sebastião de Sousa, Mota e a Paulinha.

Ao Prof. Guilherme Irffi, que tão bem auxiliou em meus momentos de dúvidas quanto à elaboração deste trabalho.

RESUMO

A redução da carga tributária tem sido um dos principais instrumentos utilizados pelos Estados brasileiros como forma de beneficiar empresas estabelecidas em seus territórios, tendo como objetivo proteger o mercado local e principalmente a geração de emprego. O Governo Cearense, imbuído desse propósito, promoveu a redução da carga tributária aplicada aos segmentos de Comércio Atacadista e Varejista de Calçados, utilizando para tanto a sistemática da substituição tributária com uma agregação de 55%, que é em média 24% menor que a Taxa de Adicionamento média praticada por tais segmentos. Nesse trabalho, através de testes empíricos, iremos atestar se o benefício concedido promoveu o alargamento da base tributária como forma de compensar a redução da carga tributária.

Palavras-chave: Substituição Tributária. Carga Tributária.

ABSTRACT

The reduction of the tax burden has been one of the main tools used by the Brazilian states in order to benefit companies established in their territories, with the objective of protecting the local market and especially the generation of employment. The Government of Ceará, imbued with this purpose, promoted the reduction of the tax burden applied to the segments of Wholesale and Retail Footwear, using the systematic replacement tax with a aggregate of 55%, which is on average 24% lower than the rate of Additives practiced by such segments. In this work, through empirical tests, we will attest if the benefit granted promoted the extension of the tax base as a way to compensate the reduction of the tax burden.

Keywords: Replacement Tax, Tax Burden.

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 - Estatísticas Descritivas da variável RZ.....	24
TABELA 2 - Resultado do Teste ADF para a série RZ.....	28
TABELA 3 - Teste $SupF$ – Mudanças Abruptas.....	29
TABELA 4 - Testes $UDMax$ e $WDMax$ – Mudanças Abruptas.....	29
TABELA 5 - Teste $SupF(I+1/I)$ – Mudanças Abruptas.....	30
TABELA 6 - Critérios de informação BIC e LWZ – Mudanças Abruptas.....	30

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 - RZ, fevereiro de 2000 a dezembro de 2010.....	25
GRÁFICO 2 - RZ e Mudanças Estruturais.....	26

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

DIEF	Declaração de Informações Econômico Fiscal
EPP	Empresa de Pequeno Porte
ES	Estado do Espírito Santo
GIEF	Guia Anual de Informações Econômico-Fiscais
GIM	Guia de Informação Econômica Fiscal
ICMS	Imposto sobre a Circulação de Mercadoria e Prestação de Serviços
IPI	Imposto Sobre Produtos Industrializados
IS	Índice de recolhimento sobre as saídas
IS_CNAE	Índice de recolhimento sobre as saídas da CNAE
IS_ENT	Índice de recolhimento sobre as entradas
IS_ENT_CNAE	Índice de recolhimento sobre as entradas da CNAE
ME	Micro Empresa
MS	Micro Empresa Social
N	Região Norte
NCM	Nomenclatura Comum do Mercosul
NE	Região Nordeste
RH	Recursos Humanos
S	Região Sul
SEFAZ/CE	Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará
SIAF	Sistema Integrado de Administração Financeira
SINTEGRA	Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital
ST	Substituição Tributária
SU	Região Sudeste
TA	NE
TA_CNAE	Taxa de Adicionamento da CNAE
TI	Tecnologia da Informação
VR	Valor

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1 ASPECTOS TEÓRICOS	13
1.1 Definição de Substituição Tributária	13
1.2 Definição de Margem de Valor Agregado	15
1.2.1 Metodologia Aplicada pela SEFAZ para Identificar a MVA Equalizada.....	15
2 O MODELO TRIBUTÁRIO DO SEGMENTO ATACADISTA E VAREJISTA DE CALÇADOS	18
2.1 O Modelo Tributário do Segmento – Até julho 2006	18
2.2 O Modelo Tributário do Segmento – A partir de agosto 2006	19
2.3 Análise do Impacto da Substituição Tributária na Arrecadação da CNAE	20
3 AVALIAÇÃO DO IMPACTO DA REDUÇÃO TRIBUTÁRIA APLICADA AO SETOR CALÇADISTA	23
3.1 Base de Dados	23
3.2 Testes de Mudanças Abruptas: Bai e Perron (2003)	25
4 RESULTADOS EMPÍRICOS	28
CONSIDERAÇÕES FINAIS	31
REFERÊNCIAS	33
ANEXOS	35

INTRODUÇÃO

A carga tributária brasileira tem sido objeto de discussões no meio tributário e político. Muitos a consideram responsável pela onerosidade, cada vez maior, da atividade produtiva, a qual tem impactos no chamado “Custo Brasil” cuja característica básica é a retração de investimentos em diversos segmentos do setor produtivo cujos efeitos são sentidos principalmente na criação de novos postos de trabalho. Destarte, a falta de investimento nos segmentos produtivos reduz, por exemplo, a oportunidade de emprego para a população ensejando em problemas de ordem social como o aumento da criminalidade, da prostituição etc.

Quando Keynes escreveu “*A teoria geral do emprego, do juro e da moeda*” (1936) ele defendia a capacidade de o Estado arbitrar na concorrência bem como controlar as variáveis econômicas mais relevantes. Além disso, caberia ao Estado implementar sistemas tributários progressivos para reduzir as desigualdades de renda exageradas através da imposição nos agentes econômicos de certas regras que evitassem que eles próprios assumissem condutas ilícitas e inibidoras da livre iniciativa e, em última instância, do funcionamento do próprio mercado.

A partir dos anos de 1980 vimos com maior frequência boa parte dos governantes defenderem uma maior intervenção do Estado, por exemplo, no sistema tributário para promover os incentivos fiscais oferecidos às empresas que se estabelecem nos domínios dos Estados. A primeira consequência negativamente sentida foi a chamada guerra fiscal. Já do ponto de vista social e da economia local tem-se percebido uma ligeira melhoria nos indicadores sociais das localidades onde outrora se estabeleceram empreendimentos, pois estes foram capazes de gerar empregos diretos e que fizeram por sua vez que um maior número de dinheiro girasse na economia local e desta forma oportunizasse empreendimentos menores para atender o aumento do consumo local.

No entanto, não tardou em se concluir que somente os benefícios fiscais não eram suficientes para resolver problemas circunscritos a cada Estado. É sabido

que o benefício fiscal ofertado por outros Estados às empresas que possuem mercado consumidor cearense acaba por transferir ao Ceará as “mazelas” do incentivo fiscal, tais como: transferência de créditos não recolhidos, perda de competitividade das empresas locais, redução do nível de emprego, menor propensão ao consumo e uma maior sonegação fiscal, ou seja, o Estado que concede o benefício fica com uma pequena parcela do lado bom. Enquanto que o empresário fica com a grande parcela do benefício, leia-se, portanto privado, vis a redução de seus tributos enquanto que o custo resvala nos Estados que pagam a conta.

A partir da década de 1980 surgiram novas propostas no campo da engenharia tributária, tais como: redução de base de cálculo, crédito presumido, substituição tributária nas operações internas, com o claro propósito de fortalecer a economia local, tais idéias passam necessariamente pela redução da carga tributária. Destarte, o Governo do Estado do Ceará encontrou na substituição tributária uma forma de equalizar e, ao mesmo tempo, reduzir a carga tributária de maneira a permitir que as empresas locais ofertem aos contribuintes, no caso os consumidores, produto com menor preço e conseqüentemente maior competitividade das empresas locais. O governo apostou ainda em possível alargamento da base tributária, como forma de manter a arrecadação, uma vez que, pagando menos imposto, o empresário estaria menos inclinado a sonegação fiscal.

O tema da “redução da carga tributária” é por deveras discutido em vários âmbitos, desde o empresarial, o acadêmico, o tributário e político. Por esta razão, buscar-se-ia neste trabalho identificar, por meio de testes econométricos, se de fato a redução da carga tributária amplia a base tributária ou se esta não resulta em perda de arrecadação.

Para tanto e, porque não dizer, particularmente, iremos estudar a substituição tributária como instrumento de benefício fiscal que o governo cearense concedeu ao segmento atacadista e varejista de calçados. A escolha desse segmento é de ordem prática: há uma considerável base de dados com informações suficientes haja vista que o benefício fora concedido desde julho de 2006.

O estudo se dará a partir de um quadro comparativo entre o segmento de Comércio Varejista de Artigo de Vestuário e Acessórios pelo fato de ser este o segmento que mais se assemelha ao segmento de Comércio Atacadista e Varejista de Calçados em relação às necessidades do consumidor.

A contar com esta apresentação, ao presente trabalho ainda lhe são acrescentados mais quatro capítulos. No próximo capítulo inquire-se o significado de substituição tributária, enquanto tema seminal desta pesquisa. O segundo capítulo trata dos modelos tributários do segmento atacadista e varejista de calçados até julho 2006 e a partir de agosto de 2006, respectivamente. No terceiro capítulo a avaliação do impacto da redução tributária aplicada ao setor calçadista além da base de dados e dos testes de mudanças propostos por Bai e Perron (1998, 2003). No quarto capítulo apresentaremos os resultados empíricos vis o estudo dos testes econométricos seguido das considerações finais.

1 ASPECTOS TEÓRICOS

1.1 Definição de Substituição Tributária

O Instrumento da Substituição Tributária tem sido cada vez mais utilizado pelos Estados como forma, não só de aumentar a arrecadação, mas também alcançar maior índice de fiscalização com menor número de ações fiscais. Por definição, trata-se de um Instituto jurídico tributário mediante o qual se atribui a determinado contribuinte a responsabilidade pelo recolhimento do imposto relativo ao fator gerador praticado por terceiro. Esse contribuinte pode pertencer ao segmento industrial ou comercial atacadista, o fato é que ao concentrar a tributação de todas as etapas subseqüentes sobre esses segmentos o Estado consegue aumentar o volume de receitas.

No âmbito jurídico, a grande discussão era saber se a substituição tributária aplicada à presunção de venda futura não encontraria respaldo nos princípios constitucionais. No entanto, o Supremo Tribunal Federal, através da ADIn nº 1851-4/AL, entendeu que a aplicação da substituição tributária (doravante ST) não fere as demais regras da Carta Magna e desta forma a ST continua a ter como fundamento de validade constitucional o §7º do artigo 150 da Lei Maior e que foi introduzido pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993.

De forma prática a substituição tributária consiste em aplicar um percentual denominado de MVA – Margem de Valor Agregado sobre a base de cálculo composta pelas demais parcelas identificadas na operação. Tais parcelas foram definidas pelo inciso II art. 8º da Lei Complementar Nº 87/96.

Podemos observar que a regra complementar remete à lei estadual a fixação dos critérios para a apuração da MVA. Os Estados em seu ordenamento

jurídico adotam a mesma redação da Lei Complementar e delegam, por sua vez, ao regulamento a sua fixação.

O Estado do Ceará, através do seu regulamento do ICMS, mais precisamente o Decreto Nº 24.569/97, dedica um capítulo inteiro para disciplinar o instituto da substituição tributária, destacamos alguns dispositivos que a nosso ver resumem as regras da ST, tais como: o art. 431 que atribui à responsabilidade tributária e o art. 435 que define a composição da base de cálculo para fins de cobrança da substituição tributária, no caso do segmento calçadista adota-se a seguinte equação:

$$\text{ICMS a Recolher} = [(\text{Vr do item} + \text{IPI} + \text{Vr Frete} + \text{Outras Despesas}) + \text{Agregado} \times \text{Alíquota}] - (\text{ICMS Destacado} + \text{ICMS Frete}).$$

A substituição tributária é adotada em relação às operações que se destinam ao consumo no mercado interno, assim, quando o contribuinte substituto realiza venda para contribuintes de outras unidades da Federação o art. 438 assegura o ressarcimento da parcela do ICMS ST pago por ocasião da aquisição interestadual ou interna. O ressarcimento assegurado pelo art. 438 está limitado ao valor pago por ICMS ST correspondente apenas ao montante utilizado na operação de saída interestadual.

Apesar de haver necessidade dos Estados da Federação celebrar entre si convênios ou protocolos para implementação da substituição tributária, vimos que, na ausência desses instrumentos o regime pode ser implementado pelos Estados em relação a determinadas mercadorias e serviços, desde que restrito às operações de âmbito interno, recebendo tal modalidade a designação de "ST interna".

A expressão "ST interna" não é empregada nos atos normativos, no entanto é usualmente aplicado para identificar que tal substituição tributária tem sua cobrança apenas no âmbito do Estado, ou seja, apenas em relação às operações internas realizadas entre os contribuintes locais.

1.2 Definição de Margem de Valor Agregado

A Margem de Valor Agregado (MVA) é um percentual utilizado no regime de substituição tributária para exprimir a evolução/majoração dos preços das mercadorias e serviços à medida que percorrem as diversas etapas/operações usuais de circulação no mercado, e que conta a partir da etapa/operação em que se dá a transferência de responsabilidade. Esta representa uma projeção elaborada pela Receita Estadual a respeito do comportamento do mercado no que se refere à composição dos lucros brutos agregados pelos diversos partícipes da cadeia de comercialização. De tal modo que, dados o preço praticado pelo substituto e a MVA, é possível estimar com boa precisão o preço final a consumidor que alcançará aquela mercadoria ou serviço.¹

De forma mais clara e objetiva, temos no Convênio ICMS nº 70/97 as regras que normatizam a apuração da margem de valor agregado, para determinação da base de cálculo do ICMS da parcela devida a título de substituição tributária nas operações subsequentes.

1.2.1 Metodologia Aplicada pela SEFAZ para Identificar a MVA Equalizada

Foram utilizadas todas as informações possíveis para permitir a identificação de índices econômicos tributários, tendo como fonte a DIEF – Declaração de Informações Econômica Fiscais, apresentada mensalmente pelos contribuintes de regime de recolhimento EPP e normal e anualmente pelos contribuintes cadastrados sob os regimes de MS – Microempresa Social, ME – Microempresa, Especial ou Regime outros, com a posse dos dados foram adotados os seguintes procedimentos:

¹ Netboletins Publicados - Sul/Agosto - 2009 /Boletim nº 33/2009/DÚVIDAS FREQUENTES ESTADUAIS e MUNICIPAIS/ICMS RS.

- a) Utilizar os indicadores econômico-fiscais, calculados com base nas informações da DIEF/GIM no exercício de 2005 entregues pelos contribuintes, referente ao exercício anterior à vigência do decreto;
- b) Avaliar o impacto na arrecadação da opção pelo regime de Substituição Tributária nas CNAE's 5233701 e 5143800 comércio varejista e atacadista de calçados, respectivamente;
- c) A partir da seleção das empresas foram utilizados os seguintes códigos de receita (valores nominais):
1015 – ICMS REGIME MENSAL DE APURAÇÃO.
1023 – ICMS ANTECIPADO.
- d) Realização de ajustes nas informações analisadas, utilizando a base de cálculo para composição dos seguintes índices:
- Índice de recolhimento sobre as saídas (IS);
 - Índice de recolhimento sobre as entradas (IS – ENT), e
 - Taxa de adicionamento (TA).
- e) Legenda:
- IS = Índice de recolhimento sobre as saídas: é a relação percentual entre o ICMS recolhido e a base de cálculo das saídas totais da empresa;
 - IS_CNAE = Índice de recolhimento sobre as saídas da CNAE: é a relação percentual entre o ICMS recolhido e a base de cálculo das saídas totais da CNAE;
 - IS_ENT = Índice de recolhimento sobre as entradas: é a relação percentual entre o ICMS recolhido e a base de cálculo das entradas totais da empresa;
 - IS_ENT_CNAE = Índice de recolhimento sobre as entradas da CNAE: é a relação percentual entre o ICMS recolhido e a base de cálculo das entradas totais da CNAE;
 - TA = Taxa de Adicionamento: significa, em percentual, o quanto foi incrementado às saídas totais (base de cálculo) com relação às entradas totais da empresa.

- TA_CNAE = Taxa de Adicionamento da CNAE: significa, em percentual, o quanto foi incrementado às saídas totais (base de cálculo) com relação às entradas totais CNAE.
- f) Para elaboração do diagnóstico, calculam-se os indicadores econômico-fiscais individuais que cada contribuinte está praticando, aplicando modelo para projeção da ST, IS, IS_ENT, TA, MVA equalizada correspondente, bem como uma referência que represente uma medida de tendência central da CNAE para avaliação de desempenho dos contribuintes.

2 O MODELO TRIBUTÁRIO DO SEGMENTO ATACADISTA E VAREJISTA DE CALÇADOS

2.1 O Modelo Tributário do Segmento - Até julho 2006

A tributação aplicada ao segmento de Comércio Varejista e Atacadista de Calçados no Estado do Ceará, anterior a vigência do Decreto Nº 28.326 era configurado da seguinte forma: nas operações interestaduais com alíquotas de 7% ou 12% parte do ICMS devido ao fisco cearense era cobrado antecipadamente e era adotado, para tanto, a mesma sistemática do diferencial de alíquota que consiste em aplicar o percentual de 17%, que é a alíquota aplicada às operações internas, sobre a base de cálculo obtida composta pelo somatório do valor da operação, IPI e Frete e demais despesas de responsabilidade do adquirente.

Além de deduzir deste resultado o valor referente ao crédito de origem (ICMS pago para o Estado remetente e destacado na nota fiscal) resultando no valor a ser recolhido antes da revenda do produto, valor este denominado ICMS antecipado que se trata na realidade de uma carga tributária líquida de 10% em relação às operações originadas nos Estados localizados nas regiões Sul e Sudeste, exceto Espírito Santo ou 5% em relação às operações originadas nos estados localizados nas regiões norte, nordeste e centro oeste, inclusive Espírito Santo. A regra acima se encontra traduzida na seguinte fórmula:

$$\text{ICMS a Recolher} = [(\text{Valor Item} + \text{IPI} + \text{Valor Frete} + \text{Outras Despesas}) \times \text{Alíquota}] - (\text{ICMS Destacado} + \text{ICMS Frete})$$

2.2 O Modelo Tributário do Segmento – A partir de agosto 2006

Desde agosto de 2006 as operações com calçados, artigos de viagem e de artefatos diversos de couro, classificados nas Posições² 42.02, 42.03, 64.01, 64.02, 64.03, 64.04 e 64.05 da Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM, em especial aquelas realizadas pelas empresas que compõem os segmentos de CNAE³ 5143800 Comércio Atacadista de Calçados e 5233701 Comércio Varejista de Calçados, e as operações de saídas realizadas pelo estabelecimento industrial e importador, passaram a ter uma nova sistemática de tributação definida pelo Decreto Nº 28.326/2006 em seu art. 1º.

Com o advento do Decreto Nº 28.326/2006, tais operações ganharam um novo formato de tributação, ou seja, passaram a ser tributadas pela modalidade de Substituição Tributária com MVA equalizada de 55% a ser adotada exclusivamente nas aquisições interestaduais, alcançando as demais operações subseqüentes (operação interna e operação interestadual de saída). Significa dizer que as empresas dos segmentos Comércio Atacadista de Calçados e Comércio Varejista de Calçados ao adquirirem os produtos classificados com as NCM indicadas no Art. 1º do referido regulamento, assumirão a responsabilidade pela retenção e recolhimento

² **42.02** – Baús para viagem, malas e maletas, incluídas as de toucador e as maletas e pastas de documentos e para estudantes, os estojos para óculos, binóculos, máquinas fotográficas e de filmar, instrumentos musicais, ou armas e artefatos semelhantes; sacos de viagem, sacos isolantes para gêneros alimentícios e bebidas, bolsas de toucador, mochilas, bolsas, sacolas, carteiras, porta-moeda, portas-cartão, cigarreiras, tabaqueiras, estojos para ferramentas, bolsas e sacos para artigos esportivos, estojos para frascos ou garrafas, estojos para jóias, caixas para pó-de-arroz, estojos para ourivesaria e artefatos semelhantes, de couro natural ou reconstituído, de folhas de plásticos, de matérias têxteis, de fibra vulcanizada ou de cartão, ou recoberto, no todo ou na maior parte, dessas mesmas matérias ou de papel.

42.03 – Vestuário e seus acessórios, de couro natural ou reconstituído.

64.01 – Calçados impermeáveis de sola exterior e parte superior de borracha ou plásticos, em que a parte superior não tenha sido reunida à sola exterior por costura ou por meio de rebites, pregos, parafusos, saliências (espigões) ou dispositivos semelhantes, nem formadas por diferentes partes reunidas pelos mesmos processos.

64.02 – Outros calçados com sola exterior e parte superior de borracha ou plásticos.

64.03 – Calçados com sola exterior de borracha, plásticos, couro natural ou reconstituído e parte superior de couro natural.

64.04 – Calçados com sola exterior de borracha, plásticos, couro natural ou reconstituído e parte superior de couro natural.

64.05 – Outros calçados.

³ CNAE é o acrograma de Códigos ou Atividades Econômicas.

do ICMS devido nas operações subseqüentes sob a condição de contribuinte substituto o mesmo tratamento se aplica a indústria e o importador dos mesmos produtos quando efetuarem suas vendas para o mercado interno, uma vez que tal tratamento tributário não se aplica as operações interestaduais de saída. Assim, nas operações subseqüentes de vendas internas não haverá mais cobrança do ICMS.

No entanto, nas operações de venda para outra unidade da Federação o contribuinte substituto deverá promover o destaque do ICMS, com alíquota de 12%, apenas para crédito da empresa adquirente. Assim sendo, o contribuinte substituto vendedor poderá solicitar o ressarcimento da parcela referente ao ICMS-ST que o mesmo recolheu sobre o produto vendido para outro estado. Este procedimento encontra-se disciplinado no Art. 438, §§ 1º e 2º do RICMS/CE decreto Nº 24.569/97.

Após análise dos segmentos beneficiados, técnicos da Sefaz do Ceará passaram a envidar esforços no sentido de encontrar uma MVA única para os dois segmentos independente da origem, é o que chamamos de MVA equalizada.

2.3 Análise do Impacto da Substituição Tributária na Arrecadação da CNAE

Através da análise dos indicadores econômico-fiscais (IS, IS_ENT, TA e MVA) equalizada correspondentes foi realizado um estudo do comportamento tributário dos contribuintes, bem como uma avaliação do impacto na arrecadação da opção pelo regime de Substituição Tributária nas CNAEs propostas.

Inicialmente, foi identificada a média da TA – Taxa de Adicionamento, praticada pelo segmento do comércio atacadista e comércio varejista, calculada pela relação entre a base de cálculo das saídas totais, BC_SAI_TOT = R\$ 287.454.631,50 e base de cálculo das entradas totais, BC_ENT_TOT = R\$ 166.573.006,25 obtendo-se uma TA de 72,57%.

Após análise dos dois segmentos concluiu-se que, para as operações de entrada, saída interna e interestadual, a base de cálculo para cobrança do ICMS-ST deverá ser apurada aplicando-se sobre o valor da operação, acrescido dos valores correspondentes ao frete, seguro e encargos transferidos ou debitados ao destinatário, as margens de valor agregado (MVA) abaixo indicado:

- MVA de 60,29%, quando tratar-se de operação interna;
- MVA de 79,60% quando tratar-se de operação interestadual, cuja alíquota seja 7%;
- MVA de 69,95%, quando tratar-se de operação interestadual, cuja alíquota seja 12%.

Utilizando os agregados (MVA) identificados à projeção de arrecadação do ICMS Substituição Tributária será de R\$ 34.724.930,76 que deduzido o ressarcimento de R\$ 5.412.292,64, (ressarcimento do ICMS-ST pago na aquisição, mas que não se realizou) uma vez que a mercadoria foi vendida para outro estado chega-se a uma Projeção Líquida do ICMS-ST na ordem de R\$ 29.312.635,13, contra um ICMS arrecadado em 2005 de R\$ 28.986.691,69, gerando um ganho de ICMS para o Estado de R\$ 325.953,44, correspondendo a um incremento de receita de 1,12%.

Com a aplicação de margens de valor agregado inferiores ao proposto, ou seja, para MVA's (56%; 74,80% e 65,40%) para operações internas, entrada interestadual com alíquota de 7% e entrada interestadual com alíquota de 12%, respectivamente, projeta-se um valor líquido de ICMS-ST na ordem de R\$ 28.098.104,84 do qual comparado ao ICMS Arrecadado em 2005 de R\$ 28.986.681,69 ocasionará uma perda de arrecadação na ordem de R\$ 888.576,85, correspondendo a um decréscimo de receita de 3,07%.

Mesmo diante das evidências acima apontarem para dois cenários distintos onde um indica crescimento enquanto o outro sugere retração da arrecadação, a Secretaria da Fazenda decidiu adotar para os dois segmentos uma MVA (agregação) equalizada de 55%, o que significa dizer que o agregado a ser

utilizado para obtenção do ICMS-ST é bastante inferior as MVA apontadas como seguras em termos de arrecadação, como também será o mesmo independente da origem da operação, se origem interna ou interestadual. Esta decisão aponta um grande risco de perda de arrecadação, haja vista que foi identificado, por ocasião do estudo do comportamento de tais segmentos, que qualquer MVA inferior a 60,29%, 79,60% e 69,95% para operações internas, operações interestaduais com alíquota de 7% e operações interestaduais com alíquota 12% respectivamente implicaria em resultado negativo em termos de arrecadação.

Decorridos 4 (quatro) anos da vigência do Decreto Nº28.326/2006, o resultado da arrecadação obtida nesse período e comparado aos quatro anos imediatamente anterior a vigência do benefício, indica um crescimento real de 10,33% contabilizado nesse desempenho não apenas a MVA equalizada de 55%, mas também o ressarcimento do ICMS-ST realizado pela não configuração da substituição tributária nas operações de saídas interestaduais e ainda o crescimento da economia no período. Vale lembrar que quando falamos de substituição tributária nos referimos a cobrança de única operação sobre o ICMS devido em toda cadeia tributária, ou seja, da aquisição a venda ao consumidor final independente das diversas operações que venha a ocorrer entre atacadistas e varejistas até que o produto seja vendido ao consumidor final.

3 AVALIAÇÃO DO IMPACTO DA REDUÇÃO TRIBUTÁRIA APLICADA AO SETOR CALÇADISTA

Este capítulo contempla as informações – base de dados e metodologia econométrica – utilizadas para avaliar o impacto da redução da carga tributária aplicada ao segmento atacadista e varejista de calçados do Estado do Ceará. Diante disso, o capítulo é dividido em duas seções: a primeira reporta à descrição do banco de dados, enquanto a segunda apresenta a metodologia empregada para avaliar os efeitos da redução tributária sobre a arrecadação de ICMS.

3.1 Base de Dados

Para avaliar os efeitos da redução da carga tributária do setor calçadista (atacado e varejo) sobre a arrecadação tributária, utilizar-se-á da razão entre a arrecadação do ICMS do referido setor e a arrecadação do segmento varejista de vestuário, denominada como RZ. Todas as informações foram disponibilizadas pela SEFAZ-CE. A série RZ é calculada para o período compreendido entre fevereiro de 2000 a dezembro de 2010. Vale ressaltar que, por se tratar de uma razão não há necessidade de se trabalhar com o valor real das séries, isto é, a razão é calculada a partir dos valores nominais.

A Tabela 1 reporta algumas estatísticas descritivas da variável RZ, antes e depois da Lei de 25 de Julho de 2006, Decreto nº 28.326. Observa-se que para realizar esta investigação empírica a base de dados é composta de 131 observações, sendo que 78 se referem ao período anterior da Lei; ou seja, fevereiro de 2000 a julho de 2006, enquanto as demais compreendem o período de agosto de 2006 a dezembro de 2010.

Na média, a razão entre a arrecadação do ICMS do setor calçadista e a arrecadação do segmento varejista e de vestuário, foi de 0,12 e 0,13 para antes e

depois da Lei supracitada. No entanto, ao observar a mediana percebe-se que 50% das informações depois da Lei são superiores a 0,132, enquanto que antes da Lei a razão não chega a 0,11. Em relação aos extremos da série, isto é, máximo e mínimo, verifica-se que antes da Lei estes valores são de 0,27 e de 0,04, respectivamente, enquanto que após a vigência da Lei os valores se alteram para 0,31 e 0,01.

Diante destas estatísticas, pode-se dizer que a Lei que instituiu o regime de substituição tributária, nas operações com calçados, artigos de viagem e de artefatos diversos de couro alterou o comportamento entre a arrecadação do setor calçadista em relação ao setor de vestuário. No entanto, estas evidências serão testadas pelo procedimento desenvolvido por Bai e Perron (2003) para aferir se mudanças estruturais ocorreram na série em estudo.

Tabela 1 - Estatísticas Descritivas da variável RZ

Estatísticas	Valores	
	Antes da Lei (fev. 2000 a jul. 2006)	Depois da Lei (ago. 2006 a dez. 2010)
Média	0,116481	0,131506
Mediana	0,106639	0,131673
Máximo	0,274047	0,305858
Mínimo	0,039745	0,004711
Desvio Padrão	0,046447	0,070237
Observações	78	53

Fonte: Elaborado pelo autor.

O Gráfico 1 apresenta o comportamento temporal da série. Nota-se que a partir de agosto de 2006 a série RZ apresentou oscilação maior. Coincidentemente, esta data marca o início da substituição tributária no segmento varejista e atacadista de calçados cearenses. Com esteio nesta informação, este ensaio irá testar se a redução da carga tributária amplia a base tributária e, por conseguinte, não resulta em perda de arrecadação para o cofre do Tesouro do Estado.

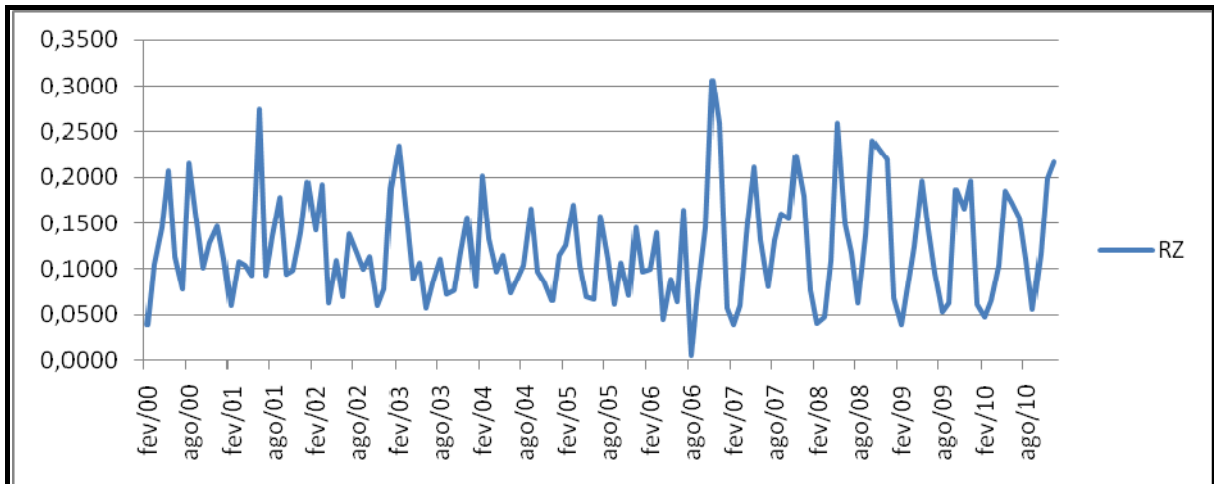


Gráfico 1 - RZ, fevereiro de 2000 a dezembro de 2010.

Fonte: Elaborado pelo autor com aporte nas informações da SEFAZ-CE.

3.2 Testes de Mudanças Abruptas: Bai e Perron (2003)

Para atingir os resultados empíricos deste ensaio, utilizar-se-á dos testes de mudanças abruptas desenvolvida por Bai e Perron (2003).⁴ Em termos de inferência, pode-se dizer que a análise de uma série temporal está diretamente associada à investigação da existência de raízes unitárias. Processos com elevada raiz característica, processos com tendência determinística e verdadeiros processos que possuem raiz unitária apresentam funções de autocorrelação bastante similares, todas com decaimento do coeficiente de correlação, à medida que o número de defasagens aumenta.

Apesar da aparente semelhança, processos com raiz unitária absorvem de modo permanente os choques estocásticos, enquanto, no caso de séries estacionárias, os choques são transitórios. Além disso, pode coexistir no mesmo processo tendências estocásticas e determinísticas que dificultam ainda mais inferências sobre o comportamento da série. O teste empregado permite analisar se a substituição tributária aplicada ao segmento de Comércio Varejista e Atacadista de

⁴ Marino (2011) aplicou os testes de Bai e Perron (1998, 2003) para fazer uma avaliação econômica do combate à sonegação de ICMS no comércio varejista cearense. Diante disso, sugere-se a leitura deste trabalho para maiores detalhes sobre o procedimento metodológico aqui empregado.

Calçados cearense a partir da vigência do Decreto Nº 28.326 aumentou a base de incidência e conseqüentemente não reduziu a arrecadação de ICMS.

De acordo com o Gráfico 2 nota-se que existem ao menos duas mudanças estruturais na série RZ, denominadas 1-B e 2-B, respectivamente. A primeira coincide com o referido Decreto, denominado por substituição tributária, datado de agosto de 2006. Já o segundo, 2-B, remete a uma mudança a partir de agosto de 2003, fato este ocasionado pelo cenário externo e também pelo período do Governo Lula, em função da variação cambial. Diante disso, é preciso aplicar um teste que permita a inclusão de mais de uma quebra estrutural.

Para a realização dos testes de mudanças abruptas desenvolvidos por Bai e Perron (2003), o qual permite inferir a partir de múltiplas quebras se a série modificou ou não seu comportamento. Além disso, estas mudanças são determinadas de maneira endógena. Vale ressaltar que a metodologia apresenta vantagem em relação à imposição exógena da quantidade de quebras estruturais. De acordo com Marino (2011) ela não contempla o fato que outras políticas públicas ou situações econômicas tenham produzido mudanças no comportamento da arrecadação relativa do ICMS do setor calçadista.

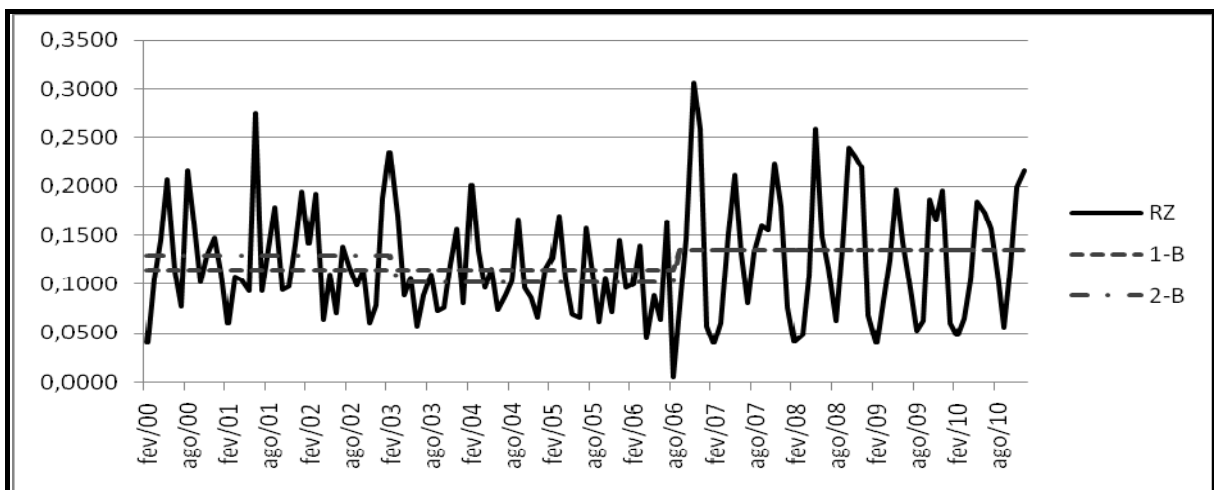


Gráfico 2 - RZ e Mudanças Estruturais

Fonte: Elaborado pelo autor com aporte nas informações da SEFAZ-CE.

O procedimento do teste consiste em duas etapas: uma do tipo Sup Wald, que tem como hipótese nula a inexistência de mudança estrutural versus a hipótese

alternativa de ocorrência de um número arbitrário de quebras; a outra ETA consiste na hipótese nula e de existência de l quebras enquanto a hipótese alternativa de $l + 1$ quebras. Diante disso, os testes fornecem as datas de quebra a partir da minimização da soma dos quadrados dos resíduos. Não obstante, utilizar-se-á dois critérios de informação BIC e LWZ – respectivamente, Bayesian Information Criterion e Liu, Wu e Zidek (1994) – e do método sequencial para estimar o número de quebras.

Em relação às estatísticas do teste, vale lembrar que o teste de Bai e Perron (2003) conta com quatro estatísticas de teste: i) SupF – Inexistência de quebra contra um número fixo de quebras (k); ii) UDMax – Inexistência de quebra contra um número desconhecido de quebras limitado a M ; iii) WDMax – Inexistência de quebra contra um número desconhecido de quebras limitado a M ; e iv) SupF($l+1/l$) – Existência de l quebras contra $l + 1$ quebras.

Já os valores críticos das distribuições dos testes bem como suas extensões permitindo erros autocorrelacionados e heterocedasticidade são obtidos por meio de um programa computacional disponibilizado por Bai e Perron (2003). Como esta pesquisa se utiliza de dois modelos são aplicados à arrecadação relativa do setor varejista e atacadista de calçados, optou-se pelo número máximo de 5 quebras com pelo menos 13 observações em cada regime e, ainda, utilizou-se ainda matriz robusta de covariância.

4 RESULTADOS EMPÍRICOS

Por se tratar de uma análise com informações temporais, primeiramente, é preciso definir a quantidade de defasagens a ser empregada para realizar o teste de raiz unitária desenvolvido por Dickey e Fuller (1979) também conhecido por Dickey-Fuller Aumentado (ADF). Para isso, utiliza-se o critério proposto por Schwert (1989) para definir a defasagem máxima, denominada por k , o qual é baseado na amostra disponível e tem como base $K = \text{int}(c(T/100)^{1/d})$, onde K é o número inteiro de defasagens, T é o tamanho da amostra e c e d são constantes e assumem valor igual a 4, de acordo com experimentos de Monte Carlo. Como a amostra é composta por 131 períodos, a quantidade máxima de defasagens é igual a 4.

Para determinar a quantidade ótima de *lags*, de 0 a 4, far-se-á uso do critério de informação de Schwartz (1978), SIC, para definir a quantidade de *lags* que minimiza o SIC. Quanto à definição da equação do teste de raiz unitária, se contempla tendência e intercepto, utiliza-se o teste t de significância sobre a tendência. Além disso, é preciso definir a equação do teste de raiz unitária, a qual será formada de acordo com a estatística t para definir se esta será acrescida do termo de tendência e de intercepto, ou somente de intercepto.

A Tabela 2 reporta o resultado do teste ADF, realizado na presença somente de intercepto e com duas defasagens, de acordo com os critérios supracitados. Observe que ao nível de 5% de significância rejeita-se a hipótese nula de que a série RZ possui raiz unitária. Diante disso, pode-se dizer que RZ é um processo estacionário e, ainda, atende a condição necessária para a realização do teste de múltiplas quebras estruturais de Bai e Perron (2003).

Tabela 2 - Resultado do Teste ADF para a série RZ.

Série	Equação	Lags	Valor crítico (5%)	Estatística ADF	P-valor
RZ	Constante	2	-2.884109	-9.659413	0.0000

Fonte: Elaborado pelo autor.

A partir de agora, concentrar-se-á nos resultados fornecidos pelo teste de Bai e Perron (2003) para captar múltiplas quebras estruturais, determinadas de

maneira endógena com a redução da carga tributária aplicada ao segmento atacadista e varejista de calçados do Estado do Ceará.

A Tabela 3 exibe os resultados dos Testes *SupF*, o qual tem como hipótese nula a inexistência de quebra estrutural. Observa-se que em nenhum dos modelos se rejeita a inexistência de quebras estruturais em todos os testes. Diante disso, pode-se inferir com 95% de confiança que não existe mudança estrutural na série RZ.

Tabela 3 - Teste *SupF* – Mudanças Abruptas

Hipótese alternativa	Estatística	Valor Crítico 5% de significância	Resultados
1 Quebra Estrutural	1.3374	10.56	Não rejeita
2 Quebras Estruturais	4.5732	8.90	Não rejeita
3 Quebras Estruturais	3.0122	7.55	Não rejeita
4 Quebras Estruturais	3.3929	6.64	Não rejeita
5 Quebras Estruturais	2.6473	5.88	Não rejeita

Fonte: Elaborado pelo autor

A Tabela 4, por sua vez, apresenta os resultados dos testes *UDMax* e *WDMax*, os quais tem como hipótese nula a Inexistência de quebra contra um número desconhecido de quebras limitado a M e a Inexistência de quebra estrutural contra um número desconhecido de quebras limitado a M, respectivamente. Mais uma vez, pode-se inferir que não se rejeita as hipóteses nulas ao nível de 95% e, por conseguinte, pode-se afirmar que a substituição tributária não gerou nenhuma mudança estrutural na arrecadação de ICMS do setor atacadista e varejista de calçados no Ceará.

Tabela 4 - Testes *UDMax* e *WDMax* – Mudanças Abruptas

Teste	Estatística	Valor Crítico 5% de significância	Resultados
<i>UDMax</i>	4.5732	9.5200	Não rejeita
<i>WDMax</i>	5.2545	10.3900	Não rejeita

Fonte: Elaborado pelo autor

A Tabela 5 reporta os resultados dos testes *SupF(l+1/l)* para detectar a existência de *l* quebras contra *l + 1* quebras. Nota-se que sucessivamente não se podem rejeitar as hipóteses nulas até *l = 4*. Sendo assim, conclui-se que a série RZ não apresenta nenhuma mudança abrupta, isto é, não conta com nenhuma quebra estrutural.

Tabela 5 - Teste SupF(l+1/l) – Mudanças Abruptas

Testes	Estatística	Nova quebra	Valor Crítico 5% de significância	Resultados
<i>SupF(2/1)</i>	6.9028	38 (março de 2003)	9.1000	Não rejeita
<i>SupF(3/2)</i>	2.7020	67 (agosto de 2005)	10.5500	Não rejeita
<i>SupF(4/3)</i>	2.7020	67 (agosto de 2005)	11.3600	Não rejeita
<i>SupF(5/4)</i>	0.7302	16 (maio de 2001)	12.3500	Não rejeita

Fonte: Elaborado pelo autor

Os critérios de informação BIC e LWZ utilizados para estabelecer de maneira endógena o número de quebras são reportados na Tabela 6. Vale ressaltar que a escolha deve ser tomada com base na minimização de ambos os critérios. Logo, ao nível de 5% de significância pode-se inferir que ambos os critérios apontam para a não existência de quebras estruturais na série RZ.

Após apresentar estes resultados, pode-se dizer que o Decreto nº 28.326 de 28 de julho de 2006 que altera a legislação sobre a arrecadação tributária do Setor Varejista e Atacadista do segmento de Calçados com redução da carga tributária não tem gerado o resultado almejado, ou seja, aumento da base de incidência e aumento da arrecadação de ICMS. Este resultado decorre do fato de que nenhuma estatística fornecida a partir do teste de quebra estrutural abrupta por Bai e Perron (2003) refutou a hipótese nula (ausência de quebra estrutural).

Tabela 6 - Critérios de informação BIC e LWZ – Mudanças Abruptas

Quantidade de Quebras	BIC	LWZ
0	-5.7197	-5.7121
1	-5.6761	-5.6003
2	-5.6386	-5.4943
3	-5.5866	-5.3736
4	-5.5192	-5.2372
5	-5.4506	-5.0994

Fonte: Elaborado pelo autor

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Objetivou-se verificar se o Decreto nº 28.326 de 28 de julho de 2006 que altera o modelo tributário do segmento atacadista e varejista de calçados cearense gerou um efeito positivo na arrecadação, mediante a redução da carga tributária que tende a gerar um aumento na base incidência (novos contribuintes) e, por conseqüência, aumentar a arrecadação tributária do segmento em estudo.

Para testar esta hipótese, utilizou-se da série que estabelece a razão entre a arrecadação de ICMS do setor atacadista e varejista de calçados em relação à arrecadação do setor varejista de vestuário. As informações foram disponibilizadas pela SEFAZ-CE e compreende o período de fevereiro de 2000 a dezembro de 2010.

A metodologia empregada para verificar se houve mudança no modelo de recolhimento tributário do setor calçadista cearense foi desenvolvida por Bai e Perron (2003) e consiste em teste de quebras estruturais determinadas de maneira endógena.

No tocante aos resultados, pode-se inferir com 95% de confiança que durante o referido período não houve nenhuma mudança abrupta na razão entre as arrecadações de ICMS do setor calçadista (varejo e atacado) e a arrecadação do setor varejista de vestuário no Ceará durante o interstício considerado em análise. Sendo assim, esta investigação empírica não consegue validar, de forma plena, os resultados pretendidos causado pelo novo modelo de recolhimento tributário do setor calçadista cearense.

De uma maneira geral, pode-se dizer que, em relação ao segmento estudado, o benefício concedido pelo Estado ao setor calçadista não proporcionou aumento da base tributária e nem aumento significativo da arrecadação. No entanto, pode-se afirmar, também, que mesmo reduzindo a carga tributária não houve perda de arrecadação, permitindo maior competitividade do segmento em relação a concorrentes vindos de outros Estados preservando não apenas o mercado interno,

mas também dando condição às empresas aqui instaladas para competir também nas operações interestaduais. Com isso, abrem-se maiores perspectivas de investimentos e contratação de mão de obra local, alcançando desta forma, o objetivo social que é uma meta igualmente buscada para beneficiar a sociedade cearense.

REFERÊNCIAS

BAI, J.; PERRON, P. Estimating and testing linear models with multiple structural changes. **Econometrica**, v. 66, n. 1, p. 47-78, 1998.

_____. Computation and analysis of multiple structural change models. **Journal of Applied Econometrics**, v. 18, n. 1, p. 1-22, 2003.

_____. Multiple structural changes models: a simulation analysis. In: CORBEA, D. *et al.* (Org.). **Econometric Theory and Practice**. Cambridge University Press, p. 212-234, 2006.

BATALHA, Ricardo Soneghet. **Incentivos Fiscais e Financeiros-Fiscais** – Uma análise sob a ótica do desenvolvimento regional; O caso Fundap – Faculdade de Campos-RJ – 2005.

BENICIO, Sérgio Gonini. **ICMS** – Apontamentos Teóricos e Práticos Sobre a Substituição Tributária. São Paulo: Saraiva, 2010.

DA SILVA, Marcelo Malagoli. ICMS/ST - **Considerações sobre a margem de valor agregado**. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br>. Acesso em: 06 jan. 2011.

DAUD, Pedro Victorio. **Substituição Tributária do ICMS: Inconstitucionalidade ou Modernidade?** Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br>. Acesso em: 11 fev. 2011.

DICKEY, D.; FULLER, W. Distribution of the Estimates for Autoregressive Time Series With a Unit Root. **Journal of the American Statistical Association**, v. 74, p. 427-431, 1979.

JORGE, Tarsis Nametala Sarlo. Manual do ICMS – Direito Tributário Material, Processual e Direito Penal Tributário – 2ª Edição – Editora Lumen Juris, 2008.

KEYNES, J. M. **A Teoria Geral do Emprego do Juro e da Moeda**. Coleção Os Economistas. São Paulo: Nova Cultural, 1996.

LIU, J.; WU, S.; ZIDEK, J. V. On segmented multivariate regressions. **Statistic Sinica**. v. 7, p. 497-525, 1997.

MARINO, S. P. L. **Avaliação econômica do combate à sonegação do ICMS No comércio varejista no Ceará**. Dissertação de Mestrado em Economia do Setor Público – Programa e Pós-Graduação em Economia da Universidade Federal do Ceará, CAEN. Fortaleza, 2011.

NETBOLETINS PUBLICADOS - **Sul/Agosto - 2009** /Boletim nº 33/2009/Dúvidas Frequentes Estaduais e Municipais/ICMS RS - Margem de Valor Agregado (MVA) – Definição

PERRON, P. The great crash, the oil price shock, and the unit root hypothesis. **Econometrica**, v. 57, n. 6, p. 1361-1401, 1989.

PHILLIPS, P.; PERRON, P. testing for a unit root in time series regression. **Biometrika**, v. 75, n. 2, p. 335-346. 1988.

ROSA, Denêrson Dias. **Substituição tributária (quarta parte)**. Consequências da decisão do STF, <http://jusvi.com/artigos/1557>. Acesso em: 11 fev. 2011.

ROSA, Dênerson Dias. Substituição tributária (primeira parte). O que é a substituição tributária? <http://jusvi.com/artigos/1554>. **Revista Jus Vigilantibus** – abril 2003, acessado em 11/02/2011.

ROSA, Dênerson Dias. Substituição tributária (segunda parte). A restituição do valor pago a maior. <http://jusvi.com/artigos/1555>. **Revista Jus Vigilantibus** – abril 2003 – acessado em 11/02/2011.

SCHWARZ, G. E. Estimating the dimension of a model. **Annals of Statistics**, v. 6, n. 2, p. 461–464, 1978.

SCHWERT, G. W. Tests for unit roots: a Monte Carlo investigation. **Journal of Business & Economic Statistics**, v. 7, n. 2, p. 147-159, 1989.

SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações**, Vol. I – tradução Amaral Rodrigues, Eunice Ostrensky – São Paulo – Martins Fontes Editora – 2003.

ANEXOS

DECRETO Nº 28.326, DE 25 DE JULHO DE 2006

*** Publicado no DOE em 28/07/2006.**

INSTITUI O REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, NAS OPERAÇÕES COM CALÇADOS, ARTIGOS DE VIAGEM E DE ARTEFATOS DIVERSOS DE COURO.

O GOVERNADOR DO ESTADO DO CEARÁ no uso das atribuições que lhe confere o artigo 88, IV e VI da Constituição Estadual e fundamentado no que dispõe a Lei nº12.670, de 30 de dezembro de 1996, especialmente nos seus artigos 18 a 25 e, 132;

CONSIDERANDO e a necessidade de aperfeiçoar a legislação tributária, visando a melhoria da competitividade entre os agentes econômicos que atuam nos setores das atividades econômicas alcançados por este regime de tributação,

DECRETA:

Art. 1º Fica atribuída ao contribuinte destinatário, estabelecido neste Estado, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, relativo às operações subsequentes, por ocasião da entrada de calçados, artigos de viagem e de artefatos de couro, classificados nas Posições 42.02, 42.03, 64.01, 64.02, 64.03, 64.04 e 64.05 da Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM.

Parágrafo único. O regime de que trata este Decreto aplica-se também às operações de saídas realizadas pelo estabelecimento industrial e importador, que ficam responsáveis pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes.

Art. 2º A base de cálculo do ICMS para fins de substituição tributária será:

I - na operação interna, realizada pelos estabelecimentos industrial e comercial importador, nos termos do Parágrafo único do art. 1º, o montante do preço praticado, incluídos o frete ou carreto e demais despesas debitada ou cobrada do destinatário acrescido do percentual de agregação de 55% (cinquenta e cinco por cento);

II - na entrada interestadual o somatório das parcelas referentes ao valor do produto, dos impostos, das contribuições, e das demais despesas cobradas ou debitadas ao destinatário, adicionado do percentual de agregação de 55% (cinquenta e cinco por cento).

§ 1º Nas operações internas, quando o imposto por substituição tributária não tiver sido pago pelo remetente, deverá ser recolhido pelo adquirente, tomando por base o valor da operação, acrescido do percentual de 55% (cinquenta e cinco por cento).

§ 2º Na impossibilidade de inclusão do valor do frete na composição da base de cálculo, o recolhimento do imposto será efetuado pelo estabelecimento destinatário, acrescido do percentual indicados neste artigo.

Art. 3º Sobre a base de cálculo definida no art. 2º aplicar-se-á a alíquota interna.

Art. 4º O valor do imposto a ser recolhido por substituição tributária corresponderá a diferença entre o calculado de acordo com o estabelecido nos artigos 2º e 3º e o devido pela operação própria realizada pelo remetente.

Art. 5º O imposto devido por substituição tributária será recolhido nos seguintes prazos:

I - na operação interna, até o 20º (vigésimo) dia do mês subsequente ao da saída da mercadoria;

II - na operação de aquisição interestadual, sem a retenção do ICMS, por ocasião da passagem no primeiro posto fiscal de entrada deste Estado, podendo ser recolhido por meio da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE).

Parágrafo único. Excepcionalmente, na hipótese do inciso II deste artigo, mediante requerimento do contribuinte ou responsável, a Secretaria da Fazenda poderá autorizar que o recolhimento do imposto seja realizado na rede arrecadadora do seu domicílio, através de Documento de Arrecadação Estadual (DAE), até o 20º (vigésimo) dia do mês subsequente à entrada da mercadoria neste Estado.

Art. 6º Os estabelecimentos que comercializem os produtos referidos neste Decreto deverão arrolar o estoque existente em 31 de julho de 2006 e escriturá-lo no livro Registro de Inventário, observando os seguintes procedimentos:

I - indicar as quantidades por referência e os valores unitário e total, tomando-se por base o valor médio da aquisição ou na falta deste, o valor da aquisição mais recente, acrescido do IPI e do percentual de 55% (cinquenta e cinco por cento).

II - calcular o ICMS devido pela aplicação da alíquota de 17% (dezesete por cento), sobre o valor total obtido na forma do inciso I;

III - do valor do imposto obtido na forma do inciso II, será deduzido o saldo credor existente na conta-gráfica do ICMS no mês de julho de 2006;

IV - remeter, até o dia 31 de agosto de 2006, ao órgão local do seu domicílio fiscal, cópia do inventário de que trata o inciso I, indicando o valor do imposto apurado, o crédito aproveitado e o imposto líquido a recolher.

§ 1º O imposto apurado na forma deste artigo poderá ser recolhido em até 10 (dez) parcelas iguais, mensais e sucessivas, sem acréscimo de qualquer natureza, a requerimento do contribuinte, na forma dos arts. 80 a 88 do Decreto nº24.569, de 31 de julho de 1997, nos seguintes prazos;

I - a primeira parcela, até o dia 31 do mês de agosto de 2006;

II - as parcelas restantes, até o último dia útil dos meses subsequentes.

§ 2º O imposto relativo aos estoques dos estabelecimentos enquadrados nos regimes de microempresa (ME), e empresa de pequeno porte (EPP), resultará da aplicação da alíquota interna sobre a parcela correspondente a agregação de 55% (cinquenta e cinco por cento) do valor total da mercadoria inventariada, deduzido o saldo credor existente no mês de julho de 2006.

§ 3º O saldo remanescente de crédito existente, após o abatimento para efeito de cálculo do imposto de que trata o § 2º, deveser excluído.

§ 4º A microempresa social fica dispensada do cumprimento das obrigações de que trata este artigo.

§ 5º O saldo credor utilizado na forma do inciso III do caput deverá ser escriturado no campo "Estorno de Crédito" do livro Registro de Apuração do ICMS.

Art. 7º Aplica-se, no que couber, a este Decreto, as normas gerais de substituição tributária previstas no Decreto nº 24.569, de 31 de julho de 1997.

Art. 8º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de agosto de 2006.

PALÁCIO DO GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ, em Fortaleza, aos 25 de julho de 2006.

Lúcio Gonçalo de Alcântara
GOVERNADOR DO ESTADO DO CEARÁ

José Maria Martins Mendes
SECRETÁRIO DA FAZENDA

CITAÇÕES DE LEGISLAÇÕES CORRELATAS

Constituição Federal art. 150 §7º.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios:
(...)

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

Lei Complementar Nº 87/96, inciso II art. 8º define parcelas que compõem a MVA – Margem de Valor Agregado.

“Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;*
- b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;*
- c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.” (grifo nosso)*

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

O Decreto Nº 24.569/97 art. 431 e 435, disciplina o instituto da substituição tributária.

Art. 431 - A responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, poderá ser atribuída, em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, nas operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços ao consumidor final localizado neste Estado, que seja contribuinte do ICMS.

Art. 435 - A base de cálculo do ICMS para fins de substituição tributária será:

I – (.....)

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das seguintes parcelas:

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo contribuinte substituto ou pelo substituído intermediário;*
- b) o montante dos valores do IPI, de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;*

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes, fixada em ato do chefe do Poder Executivo;

Decreto nº 24.569/97 art. 438 §§ 1º, 2º e 4º.

Art. 438 - É assegurado ao contribuinte substituído o direito ao ressarcimento do valor do ICMS pago em razão da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar, ou, nas operações interestaduais com mercadoria ou produto industrializado já tributado por esse regime.

§ 1º - Entende-se por fato gerador que não se realizar a inoccorrência, por qualquer motivo, de operação subseqüente à entrada da mercadoria, cujo imposto tenha sido retido por substituição tributária.

§ 2º - Ocorrendo operação interestadual com mercadoria cujo imposto já tenha sido pago conforme o caput, quando o valor do ICMS de obrigação direta da operação for inferior ao somatório das parcelas do ICMS normal e do retido na aquisição mais recente, o contribuinte que efetuar a operação interestadual poderá efetuar o ressarcimento da diferença.

§ 4º - O valor do ICMS a ser ressarcido não poderá ser superior ao valor retido quando da entrada do produto no estabelecimento destinatário.

O Convênio ICMS nº 70/97 normatiza a apuração da margem de valor agregado.

Cláusula quarta - Na definição da metodologia da pesquisa a ser efetuada pelas unidades federadas e pelas entidades representativas do setor envolvido, para fixação da margem de valor agregado, deverão ser observados os seguintes critérios, dentre outros que poderão ser necessários face à peculiaridade do produto:

I - identificação do produto, observando suas características particulares, tais como: tipo, espécie e unidade de medida;

II - preço de venda à vista no estabelecimento fabricante ou importador, incluindo o IPI, frete, seguro, e demais despesas cobradas do destinatário, excluído o valor do ICMS relativo à substituição tributária;

III - preço de venda à vista no estabelecimento atacadista, incluindo o frete, seguro e demais despesas cobradas do destinatário, excluído o valor do ICMS relativo à substituição tributária;

IV - preço de venda a vista no varejo, incluindo o frete, seguro e demais despesas cobradas do adquirente;

V - não serão considerados os preços de promoção, bem como aqueles submetidos a qualquer tipo de comercialização privilegiada.

§ 1º A pesquisa efetivar-se-á por levantamento a ser realizado pelo sistema de amostragem nos setores envolvidos.

§ 2º A pesquisa, sempre que possível, considerará o preço de mercadoria cuja venda no varejo tenha ocorrido em período inferior a 30 dias após a sua saída do estabelecimento fabricante, importador ou atacadista.

§ 3º As informações resultantes da pesquisa deverão conter os dados cadastrais dos estabelecimentos pesquisados, as respectivas datas das coletas de preços e demais elementos suficientes para demonstrar a veracidade dos valores obtidos.

Decreto Nº 28.326/2006 - art. 1º.

Art. 1º Fica atribuída ao contribuinte destinatário, estabelecido neste Estado, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, relativo às operações subseqüentes, por ocasião da entrada de calçados, artigos de viagem e de artefatos de couro, classificados nas Posições 42.02, 42.03, 64.01, 64.02, 64.03, 64.04 e 64.05 da Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM.

Parágrafo único. O regime de que trata este Decreto aplica-se também às operações de saídas realizadas pelo estabelecimento industrial e importador, que ficam responsáveis pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas operações subseqüentes.

NCM	DESCRIÇÃO
4201.00	Artigos de seleiro ou de correeiro, para quaisquer animais (incluídos as trelas, joelheiras, focinheiras, mantas de sela, alforjes, agasalhos para cães e artigos semelhantes), de quaisquer matérias.
4201.00.10	De couro natural ou reconstituído
4201.00.90	Outros
42.02	Baús para viagem, malas e maletas, incluídas as de toucador e as maletas e pastas de documentos e para estudantes, os estojos para óculos, binóculos, máquinas fotográficas e de filmar, instrumentos musicais, ou armas e artefatos semelhantes; sacos de viagem, sacos isolantes para gêneros alimentícios e bebidas, bolsas de toucador, mochilas, bolsas, sacolas, carteiras, porta-moedas, porta-cartões, cigarreiras, tabaqueiras, estojos para ferramentas, bolsas e sacos para artigos esportivos, estojos para frascos ou garrafas, estojos para jóias, caixas para pó-de-arroz, estojos para ourivesaria e artefatos semelhantes, de couro natural ou reconstituído, de folhas de plásticos, de matérias têxteis, de fibra vulcanizada ou de cartão, ou recobertos, no todo ou na maior parte, dessas mesmas matérias ou de papel.
4202.1	--Baús para viagem, malas e maletas, incluídas as de toucador e as maletas e pastas para documentos e de estudante, e artefatos semelhantes:
4202.11.00	--Com a superfície exterior de couro natural ou reconstituído, ou de couro envernizado
4202.12	--Com a superfície exterior de plásticos ou de matérias têxteis
4202.12.10	De plásticos
4202.12.20	De matérias têxteis
4202.19.00	--Outros
4202.2	--Bolsas, mesmo com tiracolo, incluídas as que não possuam alças:
4202.21.00	--Com a superfície exterior de couro natural ou reconstituído, ou de couro envernizado
4202.22	--Com a superfície exterior de folhas de plásticos ou de matérias têxteis
4202.22.10	De folhas de plásticos
4202.22.20	De matérias têxteis
4202.29.00	--Outras
4202.3	--Artigos do tipo dos normalmente levados nos bolsos ou em bolsas:
4202.31.00	--Com a superfície exterior de couro natural ou reconstituído, ou de couro envernizado
4202.32.00	--Com a superfície exterior de folhas de plásticos ou de matérias têxteis
4202.39.00	--Outros
4202.9	--Outros:
4202.91.00	--Com a superfície exterior de couro natural ou reconstituído, ou de couro envernizado

4202.92.00	--Com a superfície exterior de folhas de plásticos ou de matérias têxteis
4202.99.00	--Outros
42.03	Vestuário e seus acessórios, de couro natural ou reconstituído.
4203.10.00	-Vestuário
4203.2	-Luvas, mitenes e semelhantes:
4203.21.00	--Especialmente concebidas para a prática de esportes
4203.29.00	--Outras
4203.30.00	-Cintos, cinturões e bandoleiras ou talabartes
4203.40.00	-Outros acessórios de vestuário
4205.00.00	Outras obras de couro natural ou reconstituído.
4206.00.00	Obras de tripa, de “baudruches”, de bexiga ou de tendões.