



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ECONOMIA - CAEN
MESTRADO PROFISSIONAL EM ECONOMIA - MPE

JOSEFA JOCELMA AMORIM DE OLIVEIRA

**A INFLUÊNCIA DO ICMS SUBSTITUIÇÃO NO COMÉRCIO VAREJISTA DE
CALÇADOS NA REGIÃO DO CARIRI MEDIANTE REGIME DE
ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA**

FORTALEZA
2012

JOSEFA JOCELMA AMORIM DE OLIVEIRA

**A INFLUÊNCIA DO ICMS SUBSTITUIÇÃO NO COMÉRCIO VAREJISTA DE
CALÇADOS NA REGIÃO DO CARIRI MEDIANTE REGIME DE
ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado Profissional em Economia do Curso de Pós-Graduação em Economia – CAEN, da Universidade Federal do Ceará - UFC, como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre em Economia. Área de Concentração: Economia do Setor Público.

Orientador: Prof. Dr. Frederico Augusto Gomes de Alencar

FORTALEZA

2012

JOSEFA JOCELMA AMORIM DE OLIVEIRA

**A INFLUÊNCIA DO ICMS SUBSTITUIÇÃO NO COMÉRCIO VAREJISTA DE
CALÇADOS NA REGIÃO DO CARIRI MEDIANTE REGIME DE
ARRECAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado Profissional em Economia do Curso de Pós-Graduação em Economia – CAEN, da Universidade Federal do Ceará - UFC, como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre em Economia. Área de Concentração: Economia do Setor Público.

Aprovada em: **30 de julho de 2012**

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Frederico Augusto Gomes de Alencar (Orientador)
Universidade Federal do Ceará – UFC

Prof. Dr. Paulo de Melo Jorge Neto
Universidade Federal do Ceará – UFC

Prof. Dr. Ivan de Oliveira
Universidade Federal do Ceará – UFC

Ao Deus todo poderoso, que é o criador, a razão do que eu tenho e sou. Por me capacitar a alcançar meus objetivos. Ao meu marido e filhos, por sua paciência, compreensão e amor.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por ser soberano. A Ele toda honrar e toda glória. Por cuidar de mim todos os dias, dando-me força e sabedoria. Sendo Jesus Cristo, meu Salvador e Mestre dos mestres, que com seu exemplo me dá motivação tentar imitar o seu caráter e sendo o Grande Consolador, o Espírito Santo, que me norteia todos os dias a trilhar no caminho do Senhor. A Quem eu devo tudo que já conquistei.

A meu marido Romero, que eu tanto amo e sou grato por sua paciência e compreensão. Aos meus Filhos Pedro, Luca, Felipe, Tiago e Isaac por aceitar tanto a minha ausência e ainda assim me amarem. A minha mãe, quem eu me inspiro no caráter e personalidade. Por ser meu alicerce nos momentos mais difíceis.

A Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará que proporcionou cursar esse Mestrado e a todos os colegas de turma pela parceria e amizade.

A Eva, Mana e Lena sem vocês o que seria de mim... Em especial a Mariazinha, pela atenção e disponibilidade em compartilhar seu conhecimento no decorrer do Curso e em especial neste trabalho.

Aos professores desse curso, pela transmissão dos seus conhecimentos, principalmente ao meu orientador Dr. Frederico Alencar e ao coorientador Dr. Ivan Oliveira, vocês foram meus divisores de águas. E a todos da Secretaria pelo atendimento de excelência que tem nos prestado.

Aos escritórios de contabilidade de Juazeiro do Norte que contribuíram na coleta das informações para que este trabalho pudesse ser realizado.

E a todos aqueles que de maneira direta ou indireta me apoiaram e incentivaram na conquista de mais uma etapa na minha vida.

“O temor do Senhor é a instrução da sabedoria, e a humildade precede a honra.”

Provérbios 15.33

RESUMO

Este trabalho intitulado “A Influência do ICMS Substituição no comércio varejista de calçados na Região do Cariri, mediante Regime de Arrecadação Tributária” tem como objetivo analisar o efeito da Substituição Tributária (ST) no setor do comércio varejista de calçados comparando esse setor com o comércio varejista de vestuário onde não houve a substituição tributária. A metodologia econométrica utilizada foi o modelo “Diferenças em Diferença” através dos mínimos quadrados ordinários aplicado ao setor calçadista (grupo de tratamento) que efetivamente sofreu impacto da ST em comparação ao setor de vestuário (grupo de controle) que não foi exposto a ST. A base de dados utilizada neste trabalho foi composta de 2.237 observações de faturamento, receita de ICMS, CNAE e Regime recolhido no período de 2004 a 2010 obtida junto a Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (SEFAZ) para a região do Cariri no segmento de comércio varejista de calçados e vestuário. Como resultado, em geral, constatou-se que a ST induziu aumentos na arrecadação do ICMS para o segmento de comércio varejista de calçados na Região do Cariri na ordem anual de R\$10.771,77 (valores médios por empresa). Especificamente, o impacto da ST variou dependendo do porte da empresa: não houve impacto significativo para o Micro Empreendedor Individual (MEI), Empresas de Pequeno Porte (EPP) e Empresas no Regime Especial de Fiscalização (ESP); houve impacto significativo para Microempresas (ME), no valor anual de R\$4.548,89 e Empresas de Porte Normal (NL), no valor anual de R\$24.586,17.

Palavras-chave: ICMS. Substituição tributária. Custo. Comércio varejista de Calçados.

ABSTRACT

This work entitled "The Influence of ICMS Substitution in the retail shoe in Cariri by Tax Collection Scheme" aims to analyze the effect of the tax substitution in the footwear industry retail comparing this with the clothing retail business where there was no tax replacement. The econometric methodology used was the model "Difference in Difference" by ordinary least squares applied to the footwear sector (treatment group) which actually suffered the impact of TS in comparison to the garment sector (control group) was not exposed to TS. The database used in this study consisted of 2.237 billing observations, revenue from ICMS, and CNAE regime collapsed in the period 2004 to 2010 obtained from the Finance Department of the State of Ceará (SEFAZ) for Cariri in segment retail footwear and apparel. As result, in general, it has been seen that the tax replacement induced a R\$10.771,77 (average values per company) raise in the collection of the ICMS for the footwear retail segment in Cariri. Specifically, the impact of the TR has floated depending on the company size, for instance, there hasn't been a significant impact to micro single entrepreneur (MEI) neither for small size companies and for companies in the special scheme of supervision (ESP), but there has been a significant impact for micro companies (ME), valued at R\$ 4.548,89 and for normal size companies (NL), valued at R\$ 24.586,17.

Keywords: ICMS. Tax substitution. Cost. Retail sale of shoes.

LISTA DE FIGURAS

| | |
|--|----|
| Figura 1 - Substituição Tributária Regressiva..... | 24 |
| Figura 2 - Substituição Tributária Concomitante..... | 25 |
| Figura 3 - Substituição Tributária Progressiva..... | 26 |

LISTA DE TABELAS

| | |
|---|----|
| Tabela 1 - Custo de aquisição para o produto na tributação normal..... | 35 |
| Tabela 2 - Custo de aquisição do frete rodoviário na tributação normal..... | 35 |
| Tabela 3 - Formatação do preço de custo total do produto..... | 35 |
| Tabela 4 - Preço de venda do produto na tributação Normal..... | 36 |
| Tabela 5 - Custo de aquisição para o produto na tributação de Substituição Tributária..... | 37 |
| Tabela 6 - Custo de aquisição do frete rodoviário na tributação de Substituição Tributária..... | 37 |
| Tabela 7 - Preço de custo do produto na tributação de Substituição Tributária..... | 38 |
| Tabela 8 - Preço de venda do produto na tributação de Substituição Tributária..... | 38 |
| Tabela 9 - Demonstração do método “Diferença em Diferença”..... | 41 |
| Tabela 10 - Resultado modelo regressão englobando todas as empresas..... | 44 |
| Tabela 11 - Resultado obtido modelo regressão controlado pelo porte da empresa..... | 45 |
| Tabela 12 - Resultado obtido modelo regressão MEI..... | 45 |
| Tabela 13 - Resultado obtido modelo regressão ME..... | 46 |
| Tabela 14 - Resultado obtido modelo regressão EPP..... | 46 |
| Tabela 15 - Resultado obtido modelo regressão NI..... | 47 |
| Tabela 16 - Resultado obtido modelo regressão ESP..... | 47 |

LISTA DE QUADROS

| | |
|--|----|
| Quadro 1 - Comparativo ICMS Normal X ICMS Substituição Tributária..... | 39 |
| Quadro 2 - Comparativo do impacto do ICMS ST das margens operacionais, Receita Líquida e Lucro Bruto..... | 40 |
| Quadro 3 - Composição da base de dados..... | 42 |

LISTA DE GRÁFICOS

| | |
|--|----|
| Gráfico 1 - Comparativo da arrecadação do antes e depois da substituição tributária..... | 44 |
|--|----|

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

| | |
|----------|--|
| ADCT | Ato das Disposições Constitucionais Transitórias |
| ALQ | Alíquota |
| BC | Base de Cálculo |
| CCICMS | Cadastro de Contribuinte do ICMS |
| CFB | Constituição Federal Brasileira |
| CMV | Custo das Mercadorias Vendidas |
| CTN | Código Tributário Nacional |
| CTRC | Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas |
| DARE | Documento de Arrecadação de Receitas Estaduais |
| DRE | Demonstração de Resultado do Exercício |
| GNRE | Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais |
| ICMS | Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços |
| IPI | Imposto sobre Produto Industrializado |
| LB | Lucro Bruto |
| LC | Lei Complementar |
| LL | Lucro Líquido |
| MO | Margem Operacional |
| MVA | Margem de Valor Agregado |
| NCM /SH | Nomenclatura Comum do Mercosul / Sistema Harmonizado |
| NF | Nota Fiscal |
| RICMS/CE | Regulamento do ICMS do Estado do Ceará |
| ST | Substituição Tributária |

SUMÁRIO

| | | |
|---------|--|----|
| | INTRODUÇÃO..... | 14 |
| 1 | HISTÓRICO DAS NORMAS REGULADORAS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL..... | 17 |
| 2 | CONCEITOS BÁSICOS SOBRE A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS..... | 22 |
| 2.1 | Definições sobre o ICMS..... | 22 |
| 2.2 | Definições de substituição tributária no ICMS..... | 22 |
| 2.2.1 | <i>Espécies da Substituição Tributária.....</i> | 23 |
| 2.2.2 | <i>Sujeitos da obrigação tributária.....</i> | 27 |
| 2.3 | Legislação aplicada na substituição tributária..... | 29 |
| 2.3.1 | <i>Legislação federal.....</i> | 29 |
| 2.3.2 | <i>Legislação estadual do Ceará.....</i> | 30 |
| 2.3.3 | <i>Legislação específica no segmento do setor calçadista no estado do Ceará.....</i> | 33 |
| 2.4 | A substituição tributária no ICMS aplicada em amostras de empresa do segmento de comércio varejista de calçados na região do Cariri..... | 33 |
| 2.4.1 | <i>A formação do preço da mercadoria vendida com base nos custos.....</i> | 34 |
| 2.4.1.1 | <i>Custo da mercadoria com o ICMS normal.....</i> | 34 |
| 2.4.1.2 | <i>Custo da mercadoria com o ICMS substituição tributária.....</i> | 36 |
| 2.4.2 | <i>Impacto financeiro da substituição tributária do ICMS no custo das mercadorias vendidas.....</i> | 39 |
| 3 | METODOLOGIA..... | 41 |
| 3.1 | Descrição do método..... | 41 |
| 3.2 | Base de dados..... | 42 |
| 4 | RESULTADOS OBTIDOS..... | 44 |
| 4.1 | Modelo geral..... | 44 |
| 4.2 | Modelo geral controlado pelo porte da empresa..... | 45 |
| 4.3 | Regressões individualizadas por porte..... | 45 |
| 4.3.1 | <i>Micro-empendedor individual (MEI).....</i> | 45 |
| 4.3.2 | <i>Microempresa (ME).....</i> | 46 |
| 4.3.3 | <i>Empresa de pequeno porte (EPP).....</i> | 46 |
| 4.3.4 | <i>Outras empresas (não pertencentes aos grupos anteriores) (NL).....</i> | 47 |
| 4.3.5 | <i>Empresas em regime especial (ESP).....</i> | 47 |
| 5 | CONSIDERAÇÕES FINAIS..... | 48 |
| | REFERÊNCIAS..... | 49 |
| | ANEXOS..... | 51 |

INTRODUÇÃO

Arrecadar impostos, de forma eficaz e eficiente, proporciona ao governo recursos financeiros para que possa servir à sociedade com serviços básicos e manter em funcionamento a sua estrutura organizacional. Um dos tributos, frutos da arrecadação que tem trazido retorno para o governo, é o ICMS Substituição Tributária. Este regime de tributação consiste em um contribuinte, chamado de substituto, efetuar o pagamento do tributo em substituição a outro contribuinte chamado substituído.

A razão pelas quais o fisco escolheu este meio de arrecadação de tributos através de terceiros, e não do próprio contribuinte, está no fato de haver uma maior simplificação, uma maior concentração do fisco em um universo menor de contribuintes, redução dos custos operacionais e simplificação das operações subsequentes, possibilitando um melhor gerenciamento das informações entre as unidades federativas e uniformização da legislação tributária quando os Estados firmam acordo para a substituição tributária interestadual.

Diante deste exposto, o objeto desse estudo será analisar o efeito da substituição tributária no setor do comércio varejista de calçados, comparando esse setor com o do comércio varejista de vestuário, onde não houve a substituição.

A base de dados utilizada neste trabalho consta de 2.237 observações de faturamento e receita de ICMS recolhida no período de 2004 a 2010, obtida junto à Secretaria de Fazenda do Estado do Ceará (SEFAZ) para a região do Cariri, no segmento de comércio varejista de calçados e vestuário.

Foi identificado que o ICMS incidente nas operações deste tipo de mercadoria, antes tributadas no ICMS normal, está sujeita ao Regime de Substituição Tributária através do Decreto 28.326 desde julho de 2006.

Diante desta mudança no aspecto tributário das empresas, aparece o seguinte questionamento: Qual a influência do ICMS substituição no comércio varejista de calçados mediante regime de arrecadação tributária?

Como objetivos específicos, apresentamos:

1. Comparar se houve ou não uma mudança de arrecadamento do ICMS entre o setor varejista de calçados em relação ao setor de vestuário.
2. Identificar distorções que aumente ou diminua a arrecadação.

3. Apresentar ilustrativamente a influência da substituição no custo da mercadoria, margem operacional e lucro bruto da empresa.

A função de arrecadar tributos pelo fisco é por demais complexa em função do dinamismo do sistema tributário, decorrente das mudanças econômicas, bem como do universo de contribuintes submetidos às regras, o que torna a ação fiscalizadora por demais espinhosa, restando ao ente tributante a adoção de técnicas que simplifique sua missão constitucional no exercício de sua competência.

Uma das técnicas utilizadas pelo Estado no desempenho de suas funções fiscais, para agilizar e simplificar o processo de arrecadação e fiscalização nesses casos denomina-se Substituição Tributária.

Para a sociedade, o sistema da substituição tributária é uma importante ferramenta utilizada pelo Estado no sentido de ampliar sua base de arrecadação, facilitando a fiscalização e diminuindo a sonegação de impostos, gerando receitas para benefícios à sociedade.

Para os contribuintes, a substituição tributária centraliza o recolhimento do imposto devido por terceiros no contribuinte substituto, facilita a fiscalização e estimula a igualdade na tributação, impedindo a concorrência desleal entre contribuintes que recolhem e os que não recolhem regularmente seus tributos.

Com o ICMS/ST, as operações comerciais ganham agilidade e simplicidade na emissão de documentos fiscais e escrituração dos livros *on line*, além de atenuar distorções e concorrências entre contribuintes do mesmo ramo de atividade.

Dá-se a importância deste estudo como referência acadêmica, por haver poucos estudos específicos sobre o assunto.

O trabalho será dividido em quatro capítulos. O primeiro capítulo apresentará um histórico das normas reguladoras da substituição tributária, desde a Constituição Federal até a “Lei Kandir”. O segundo capítulo irá mostrar os conceitos do ICMS, da substituição tributária e seus elementos, como também a legislação específica deste regime no âmbito federal e no estado do Ceará. O terceiro capítulo abordará sobre a metodologia de pesquisa utilizada no estudo. O quarto capítulo apresentará o estudo feito em empresas na região do cariri, que são do ramo do comércio varejista de calçados mostrando a influência do ICMS Substituição Tributária no processo da arrecadação no estado do Ceará. E através do modelo

econométrico, Diferença em Diferença foram analisados os regimes de tributação na substituição tributária, com o objetivo de constatar qual a influência na arrecadação.

1 HISTÓRICO DAS NORMAS REGULADORAS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL

Historicamente, a Substituição Tributária é um instituto jurídico-tributário de origem antiga. Mariano, Werneck e Bezerra (2010) mencionam que estudiosos acreditam na utilização da sujeição passiva por substituição desde a época romana, outros afirmam que o surgimento aconteceu na Europa no fim do século XVIII.

Para os autores, no Brasil, o início da prática da sujeição passiva por substituição tributária está relacionado ao surgimento do ICMS, fruto da necessidade de viabilizar sua criação e cobrança.

Na Constituição Federal de 1946, no artigo 19, inciso IV, foi delegada às unidades federadas a competência para criar o imposto sobre vendas e consignações.

Artigo 19. Compete aos Estados decretar impostos sobre: [...].
IV – vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, isenta, porém, a primeira operação do pequeno produtor, conforme o definir a lei estadual; [...] (BRASIL/CFB, *on-line*).

Com a nova Carta Magna de 1967, no artigo 24, inciso II, atribui-se competência aos Estados e o Distrito Federal para criar imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias:

Artigo 24. Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre: [...].
II – operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos, na forma do artigo 22, § 6º, realizadas por produtores, industriais e comerciantes. (BRASIL/CFB, *on-line*).

Com o passar dos anos, o governo foi intensificando a cobrança de impostos e especificando cada imposto correspondentemente a cada ramo de atividade referente ao comércio e indústrias.

Porém, pela Emenda Constitucional nº 1 de 1969, no artigo 23, § 4º, foi delegada à Lei Complementar (LC) a competência para criar outras categorias de contribuintes para o antigo Imposto Estadual sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias (ICM): “Artigo 23. [...]: § 4º Lei Complementar poderá instituir, além das mencionadas no item II, outras categorias de contribuintes, daquele imposto”. (BRASIL, *on-line*)

O item II mencionado no parágrafo 4º cita como categorias de contribuintes os produtores, os industriais e os comerciantes. Essa abertura para a instituição de outras categorias de contribuintes influenciou futuramente na criação de categorias como os prestadores de serviços de transportes de mercadorias e de serviços de comunicação, caracterizando o atual Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS.

A fundamentação legal do regime de substituição tributária somente foi inaugurada com a Lei nº 5.172, de 25.10.1966, o denominado Código Tributário Nacional (CTN), no seu artigo 128, que definiu a figura da responsabilidade tributária por substituição:

Artigo. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (BRASIL/CTN, *on-line*).

Pode-se observar nos termos do artigo citado acima, a característica principal da prática da substituição tributária, que é a atribuição da responsabilidade do recolhimento do imposto a outra pessoa que está relacionada à operação e não àquele que praticou o fato gerador.

É possível verificar no artigo 58, § 2º do CTN, nas disposições sobre o antigo Imposto Estadual sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias (ICM), a previsão da substituição tributária:

Artigo 58. [...] [...]
 § 2º A lei pode atribuir a condição de responsável:
 I – ao comerciante ou industrial, quanto ao imposto devido por produtor pela saída de mercadoria a eles destinada;
 II – ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista, mediante acréscimo, ao preço da mercadoria a ele remetida, de percentagem não excedente de 30% (trinta por cento) que a lei estadual fixar. [...] (BRASIL/CTN, *on-line*).

Vale ressaltar que no artigo acima citado, já ficam evidenciadas as duas espécies da substituição tributária, mais precisamente no inciso I a substituição tributária regressiva, e no inciso II, a substituição tributária progressiva. No próximo capítulo veremos suas definições de forma mais detalhada.

Mais tarde, o Decreto-Lei nº 406, de 31.12.1968, revogou expressamente os referidos dispositivos em seu artigo 13. Todavia, ainda, por intermédio da Lei

Complementar nº 44, de 07.12.1983, nos termos das alterações promovidas por conta da inclusão dos §§ 9º e 10 ao art. 2º, e da modificação da redação do artigo 6º e seus §§ 3º e 4º, dispôs novamente a figura do responsável tributário por substituição.

Art. 2º [...] [...]

§ 9º Quando for atribuída a condição de responsável, acrescido da margem comerciante atacadista ou ao produtor, relativamente ao imposto devido pelo comerciante varejista, à base de cálculo do imposto será:

- a) o valor da operação promovida pelo responsável, acrescido da margem estimada de lucro do comerciante varejista obtida mediante aplicação de percentual fixado em lei sobre aquele valor;
- b) o valor da operação promovida pelo responsável, acrescido da margem de lucro atribuída ao revendedor, no caso de mercadoria com preço de venda, máximo ou único, marcado pelo fabricante ou fixado pela autoridade competente.

§ 10 Caso a margem de lucro efetiva seja normalmente superior à estimada na forma da alínea “a” do parágrafo anterior, o percentual ali estabelecido será substituído pelo que for determinado em convênio celebrado na forma do disposto no parágrafo.

6º do artigo 23 da Constituição Federal. [...]

Art. 6º [...] [...]

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

- a) ao industrial, comerciante ou categoria de contribuinte, quanto ao imposto devido na operação ou operações anteriores promovidas com mercadoria ou seus insumos;
- b) ao produtor ou industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista;
- c) ao produtor ou industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo atacadista e pelo comerciante varejista;
- d) aos transportadores, depositário e demais encarregados da guarda ou comercialização de mercadorias.

§ 4º Caso o responsável e o contribuinte substituído esteja estabelecido em Estados diversos, à substituição dependerá de convênios entre os Estados interessados. [...] (BRASIL, *on-line*)

A LC nº 44/83 ratifica a delegação de competência dos Estados a atribuírem a terceiros a condição de responsável tributário, além disso, essas condições foram especificadas de forma mais detalhada, mencionando as categorias dos contribuintes e as espécies da prática de sujeição passiva por substituição.

Com a promulgação da atual Constituição Federal de 1988, foi disposta no artigo 155, § 2º, XII, “b”, a necessidade da criação de uma lei complementar que atribuísse a competência para dispor sobre substituição tributária, dentro do prazo de 60 dias da data da promulgação. No entanto, o artigo 34, § 8º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), atribuiu aos Estados e o Distrito Federal que criassem normas de regulamentação da substituição tributária, caso não fosse criada a lei complementar necessária para instituir o ICMS dentro do prazo estipulado.

Desta forma, os Estados e o Distrito Federal firmaram o Convênio ICM nº 66 de 1988, que institui provisoriamente o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, onde nos incisos I e II do artigo 25 no Anexo Único, é disposta a condição do substituto tributário:

Art. 25 A lei poderá atribuir a condição de substituto tributário a:
 I - industrial, comerciante, ou outra categoria de contribuinte, pelo pagamento do imposto devido na operação ou operações anteriores;
 II - produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, distribuidor, comerciante ou transportador, pelo pagamento do imposto devido nas operações subsequentes; [...] (BRASIL, *on-line*).

Mesmo assim, a legislação não esclarecia sobre a atribuição do responsável tributário relativo ao fator gerador das operações subsequentes, que é a prática da substituição tributária progressiva.

Isso causou uma grande discussão jurídica acerca da legalidade e constitucionalidade do instituto, sendo necessário o acréscimo de um dispositivo que tratasse da substituição tributária progressiva na Constituição.

Foi publicada em seguida a Emenda Constitucional nº 3, de 17.03.1993 que acrescentou o parágrafo 7º ao art. 150 da Lei Maior:

Artigo 150 [...] [...]
 § 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, assegurado à imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (BRASIL, *on-line*)

A regulamentação da substituição tributária somente veio a concretizar-se por meio da Lei Complementar nº 87, de 13.09.1996 (Lei Kandir). Logo, pode-se ver que o instituto da substituição tributária não é novidade, tendo em vista, que somente teve vigência a partir da atual Constituição.

O objetivo dos Estados e Distrito Federal em relação à prática da substituição tributária é definida por Mariano, Werneck e Bezerra (2010, p. 21) da seguinte maneira:

Evidente que o regime é consequência direta do interesse dos Estados e do Distrito Federal em estabelecer um sistema de controle de arrecadação mais efetivo, onde o principal objetivo é a diminuição da evasão fiscal e facilitação do trabalho da fiscalização, diante da natureza dúbia do ICMS.

Por conta disso, a implementação deste instituto para operações relativas a determinadas mercadorias ou serviços, bem como sua aplicação dentro de cada Unidade de Federação, será realizada através de leis em cada respectivo Estado, limitando-se às regras estabelecidas na Lei Complementar 87/1996. E para que se possa aplicar o regime de substituição nas operações interestaduais, é necessário que seja criado Convênio ou Protocolo ICMS entre os Estados envolvidos, regulamentando a aplicação deste regime para cada situação tributária específica.

No próximo Capítulo veremos de forma mais analítica as definições deste instituto, suas espécies e sua aplicabilidade.

2 CONCEITOS BÁSICOS SOBRE A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS

2.1 Definições sobre o ICMS

A atual Constituição Federal, em seu artigo 155, inciso II, dá competência aos Estados e Distrito Federal para criar impostos 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 prestações se iniciem no exterior”.

A partir daí surge o ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação), onde sua regulamentação constitucional está prevista na Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir).

O Código Tributário Nacional, no seu artigo 4º define:

Com base neste fundamento, Carazza *et al.* (2010) classifica o ICMS em uma sigla que abrange três impostos diferentes, que são: o imposto sobre operações de circulação de mercadorias; o imposto sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; e o imposto sobre prestação de serviços de comunicação. São três núcleos distintos de incidência do ICMS, mas todos possuem um “denominador comum” que são os princípios da não cumulatividade e da seletividade.

Art. 4º - A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:
I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
II - a destinação legal do produto da sua arrecadação. (BRASIL/CTN, *on-line*).

2.2 Definições de substituição tributária no ICMS

De acordo com Medeiros (2004, *on-line*), o regime de substituição tributária é definido: “Como o próprio nome sugere, esse instituto consiste na atribuição, a determinado sujeito, a condição de responsável pelo cumprimento da obrigação tributária que normalmente seria de outro.”.

Ele também cita que:

A substituição tributária simplifica sobremaneira a atividade fazendária porque permite que o Estado concentre em poucos sujeitos passivos, que são os substitutos tributários, a responsabilidade de muitos outros, chamados substituídos tributários.

Exemplificando a definição, pode-se dizer que em uma operação de comercialização de mercadorias, quem recolhe o imposto é o remetente vinculado ao fato gerador da operação, esse chamado de contribuinte substituto, assumindo a responsabilidade do destinatário que originou o fato, classificado como contribuinte substituído. Desse modo, ocorre o recolhimento antecipado do imposto, como também a transferência da responsabilidade desse recolhimento.

2.2.1 Espécies da substituição tributária

Como já citado de forma sintética no capítulo anterior, a substituição tributária divide-se em três espécies ou três tipos de cobrança do recolhimento do imposto.

São eles:

a) Operações Anteriores

Esta espécie é conhecida como “regressiva” ou “substituição tributária para trás”. Daud (2007, *on-line*) explica sobre a cobrança do imposto nesta espécie que refere-se a fatos geradores ocorridos anteriormente, ou seja, a lei estipula que o tributo será recolhido, pelo responsável tributário - substituto - na operação jurídica seguinte. É este que suporta a carga econômica desta operação jurídica em nome do substituído.

O imposto não é cobrado na primeira cadeia, ou seja, na venda realizada pelo produtor. Ocorre o deferimento do lançamento do imposto, que é o adiamento da cobrança do tributo.

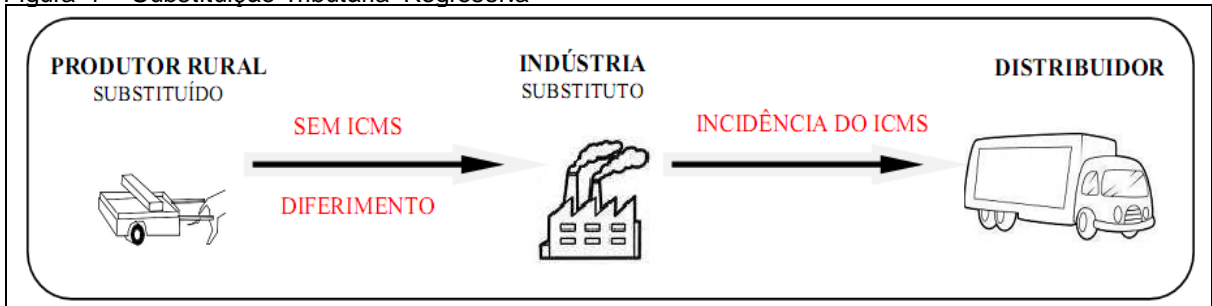
Mariano, Werneck e Bezerra (2010, p. 82) exemplificam que esta situação é aplicada a insumos de produtos agropecuários, como adubos e rações; resíduos e sucatas, entre outros. Os autores citam também que:

Com esta espécie, temos um barateamento do processo de industrialização, vez que a incidência do ICMS somente ocorrerá, em regra, em

etapa posterior à circulação, ou seja, na saída do produto fabricado com estes insumos resíduos ou sucatas, por exemplo.

Veja o exemplo a seguir para melhor entendimento. O produtor de couro e material sintético vende seu produto a uma indústria que produz sapatos. O pagamento do imposto devido pelo produtor fica diferido para quando houver a saída subsequente da indústria para o distribuidor.

Figura 1 – Substituição Tributária Regressiva



Fonte: Silva (2010)

b) Operações Concomitantes

A segunda espécie é chamada de “concomitante”. Conforme Ribeiro Neto (2009, p. 643), as operações concomitantes:

Caracteriza-se esta espécie de substituição tributária pela atribuição da responsabilidade pelo recolhimento do ICMS a outro contribuinte, e não aquele que esteja realizando a operação ou a prestação, concomitantemente à ocorrência do fato gerador.

Este tipo de substituição é aplicado nos serviços de transporte intermunicipal e interestadual. Neste caso, o contribuinte substituto que é o tomador do serviço, faz a retenção do ICMS devido, ficando a transportadora na condição de contribuinte substituído. Tal retenção se dá, no momento do início da prestação, daí chama-se concomitante.

Cassiano *et al.* (2010, p. 357) também menciona que:

A substituição, para ser concomitante, deve ocorrer no mesmo instante em que tem início ou no mesmo momento em que acontece o fato gerador objeto da substituição, considerada a conjugação daqueles três elementos normativos antes referidos: a posição do substituto, o aspecto temporal da norma tributária de substituição e o fato tributável em relação ao qual a substituição é instituída.

Observe no exemplo seguinte, em um serviço de transporte de cargas, onde o fisco exige do tomador do serviço o pagamento do imposto antecipadamente no início da operação.

Figura 2 – Substituição Tributária Concomitante



Fonte: Silva (2010)

c) Operações Subsequentes

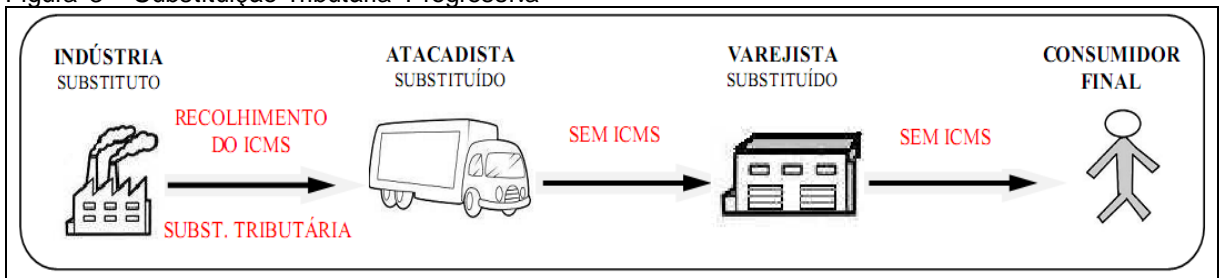
As operações subsequentes também chamadas de “progressiva” ou “substituição tributária para frente”, referem-se às operações futuras. A cobrança do imposto é feita antecipadamente com uma presunção da base de cálculo do fato gerador.

Podemos encontrar o conceito da substituição tributária progressiva através da definição de Cassiano *et al.* (2010, p. 364) que diz:

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

Exemplificando a definição: o primeiro da cadeia (indústria), recolhe o ICMS antecipadamente referente às operações subsequentes até o consumidor final, conforme está descrito na figura seguinte:

Figura 3 – Substituição Tributária Progressiva



Fonte: Silva (2010)

Esta espécie da substituição tributária já foi discutida por muitos juristas, doutrinadores e estudiosos, que alegam a sua inconstitucionalidade. A polêmica surge a partir da publicação da Emenda Constitucional nº 3 /1993 que acrescentou o parágrafo 7º ao artigo 150 da atual Constituição Federal:

Artigo 150 [...] [...]

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deverá ocorrer posteriormente, assegurado a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (BRASIL, *on-line*)

O artigo cita a atribuição da responsabilidade do recolhimento do imposto ao sujeito passivo que recolherá um valor presumido correspondente a um fato gerador não ocorrido. Diante deste exposto, Mariano, Werneck e Bezerra (2010, p. 74) mencionam que:

Fica explícito, nessa hipótese dois fenômenos de ordem estritamente fictícia: de um lado, considera-se nascida uma obrigação tributária antes mesmo da ocorrência do fato *in concreto*, que justifica a sua existência e, de outro lado, atribui-se a responsabilidade, relativa a essa obrigação, a uma terceira pessoa que, não participou, nem participará, efetivamente, do referido fato imponível, que, como dito, ainda nem mesmo aconteceu.

Os autores continuam o tema, falando que essa discussão dividiu eminentes tributaristas em duas correntes: uma contrária, que sustenta a opinião de que a prática dessa modalidade viola princípios constitucionais básicos dos tributos, dentre esses o princípio da não cumulatividade, da tipicidade tributária e da capacidade contributiva; e a outra corrente a favor, que acredita que o instituto atende ao princípio da legalidade, pois está fundamentado na própria Constituição Federal.

2.2.2 Sujeitos da obrigação tributária

Conheceremos neste tópico os elementos que fazem parte da execução da obrigação tributária.

a) Sujeito Ativo

O sujeito ativo da obrigação tributária é definido no Art. 119 do Código Tributário Nacional: “Artigo 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

Na prática, o sujeito ativo é o Estado competente ou o Distrito Federal que realiza a cobrança do crédito tributário ao responsável de cumprir a obrigação tributária.

b) Sujeito Passivo

Segundo Ferreira (2003, *on-line*),

O sujeito passivo é aquele a quem compete cumprir a obrigação tributária: se principal, caberá pagar o montante do tributo e/ou penalidade pecuniária; se acessória, deverá cumprir as prestações, positivas ou negativas, de interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Baseado no artigo 121 do Código Tributário Nacional pode-se afirmar que o sujeito passivo da obrigação tributária classifica-se em duas espécies: o contribuinte e o responsável, podendo ser um ou outro, conforme a lei os defina.

c) Contribuinte

Ferreira (2003, *on-line*) menciona, “contribuinte é, então, o sujeito passivo que tem relação pessoal e direta com o fato gerador do tributo”.

Em outras palavras, o contribuinte é o sujeito passivo direto que deu origem ao fato gerador.

d) Responsável

Conforme Ferreira (*apud* BASTOS, 1998, p. 198) responsável tributário é “todo sujeito passivo que, sem revestir-se da condição de contribuinte, vê-se obrigado a pagar o débito por força de disposição expressa de lei”.

Podemos entender que o responsável tributário é o sujeito passivo indireto, que assume a responsabilidade da obrigação tributária por determinação da legislação.

e) Contribuinte Substituto

De acordo com Galhardo (2006, *on-line*), o contribuinte substituto é conceituado como:

É o responsável pela retenção e recolhimento do imposto incidente em operações ou prestações antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive do valor decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações de destinem mercadorias e serviços a consumidor final. Em regra geral será o fabricante ou importador no que se refere às operações subseqüentes.

Já Cassiano *et al.* (2010, p. 364), fala que “o substituto paga débito próprio, em nome próprio, por fato gerador alheio, fazendo repercutir sobre o substituído, por meio do mecanismo de preços, o ônus do tributo devido por substituição”.

Na prática o substituto é quem a lei atribui a responsabilidade de recolher o imposto. Exemplificando, é quem recolhe o imposto diferido nas operações anteriores, o tomador do serviço de transporte nas operações concomitantes e o fabricante nas operações subseqüentes.

f) Contribuinte Substituído

Em relação ao contribuinte substituído, Galhardo (2006, *on-line*) também cita: “É aquele que tem o imposto devido relativo às operações e prestações de serviços pagos pelo contribuinte substituto.”

Ou seja, é quem está ligado diretamente com o fato gerador, mas a lei transferiu sua responsabilidade do pagamento do imposto para outra pessoa que é o substituto.

Os autores Mariano, Werneck e Bezerra (2010) salientam que o contribuinte substituído poderá passar à condição de substituto caso posteriormente ele realize operações interestaduais com outro contribuinte, ficando ele responsável de recolher o ICMS ao Estado destinatário.

2.3 Legislação aplicada na substituição tributária

2.3.1 Legislação federal

O artigo 146 da Constituição Federal de 1988 prevê a criação de uma Lei Complementar que estabeleça normas gerais em matéria de legislação tributária. Com isso só em 16 de setembro de 1996 foi publicada a Lei Complementar nº 87, onde contempla as normas gerais a serem aplicadas ao ICMS e dentre elas está o regime de substituição tributária.

No artigo 6º da Lei Complementar, mais uma vez são mencionadas as espécies da substituição tributária e através do mesmo artigo é dada competência aos estados de determinar o responsável tributário.

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado. (BRASIL, *on-line*)

Para as operações interestaduais, o artigo 9º determina que deva existir um acordo específico celebrado entre os estados interessados em adotar a substituição tributária. Tais acordos são denominados de Convênios e Protocolos. Os convênios são acordos celebrados com todos os estados. Já os protocolos são acordos celebrados entre alguns estados. Isto é fundamentado pelo Código Tributário Nacional no inciso IV do artigo 100.

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: [...] [...] IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. (BRASIL, *on-line*).

O artigo 8º trata sobre a base de cálculo do imposto conforme cada tipo de operação: antecedente, concomitante e subsequente.

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:
 I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;
 II - em relação às operações ou prestações subsequentes, 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 subsequentes. (BRASIL, *on-line*)

Nos próximos tópicos veremos na legislação estadual este ponto de forma mais detalhada e específica para cada tipo de operação da substituição tributária.

2.3.2 Legislação estadual do Ceará

No Estado do Ceará, o ICMS é regulamentado pelo Decreto Nº 24.569 de 31/07/1997. O regime de substituição tributária é contemplado no Regulamento do ICMS (RICMS/CE) especificamente no seu Livro Terceiro. Vejamos alguns pontos abordados neste Livro:

i) Da Responsabilidade

Conforme previsto no parágrafo 1º do artigo 431 do Livro terceiro dos Procedimentos Especiais é da competência do Estado destinatário a responsabilidade da retenção e recolhimento do imposto. Sendo atribuída a responsabilidade do recolhimento nos seguintes termos:

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 subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, nas operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor final localizado neste Estado, que seja contribuinte do ICMS.

§ 1º Nas operações e prestações interestaduais com as mercadorias a que se referem os correspondentes convênios ou protocolos, fica atribuída ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário, na qualidade de contribuinte substituto, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente. (BRASIL/RICMS-CE, *online*)

ii) Da Base de Cálculo

Em relação à base de cálculo do imposto referente aos produtos sujeitos ao regime de substituição tributária, deve-se observar o seguinte:

1. Para as operações antecedentes, a base de cálculo do imposto é o valor da operação praticada pelo contribuinte substituído ou de que decorrer a entrada da mercadoria no estabelecimento, conforme artigo 435 no livro terceiro Título 1 da Substituição Tributária Capítulo 1 Normas Gerais, Seção 2 do artigo 435 inciso I seção II do RICMS/CE.
2. Para as operações subsequentes, a base de cálculo é composta pelo valor da operação realizada pelo contribuinte substituto ou pelo substituído intermediário, mais o valor do seguro, frete e outros encargos cobrados do adquirente, adicionado da margem de valor agregado, conforme artigo 435 inciso II, do mesmo livro do RICMS/CE.

Com relação à margem de valor agregado mencionada no artigo 435, inciso II, é estabelecido alguns critérios para determinar este valor:

Seção II

Da Base de Cálculo, da Apuração e do Recolhimento do Imposto

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

I - em relação às operações ou prestações anteriores ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, 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 subsequentes, fixada em ato do chefe do Poder Executivo;

III - nas operações de importação, a base de cálculo será o valor da importação, somados os impostos de importação, sobre produtos industrializados, sobre operação de câmbio, quando incidente, frete, seguro e demais despesas aduaneiras debitadas ao adquirente, acrescida da margem a que se refere a alínea "c" do inciso II;

iii) Da Apuração do Imposto

O cálculo do imposto a ser retido por substituição será mensurado mediante aplicação da alíquota interna vigente para o produto no estado de destino sobre a base de cálculo definida conforme o tipo de operação, deduzindo o valor do imposto devido obrigação própria do remetente, se for o caso, conforme citado acima.

iv) Do Recolhimento

O recolhimento do imposto deverá efetuado nas operações interestaduais através da Guia nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE) pelo contribuinte substituto no momento da saída, ou através do Documento de Arrecadação Estaduais (DAE) nas operações internas antecedentes ou pelo destinatário estabelecido no estado quando não ocorrer o recolhimento devido ao substituto, e, na forma estabelecida pelo artigo 436, inciso I e II. Do RICMS/CE.

v) Do Ressarcimento

Caso o contribuinte substituído realizar saídas interestaduais subseqüentes, passará à condição de substituto. Ocorrerá uma nova tributação com retenção do imposto que será recolhido em favor do Estado destinatário. O imposto que foi retido por substituição na operação anterior será ressarcido a este contribuinte.

Seção II

Da Base de Cálculo, da Apuração e do Recolhimento do Imposto

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

I - em relação às operações ou prestações anteriores ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

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;

III - nas operações de importação, a base de cálculo será o valor da importação, somados os impostos de importação, sobre produtos industrializados, sobre operação de câmbio, quando incidente, frete, seguro

e demais despesas aduaneiras debitadas ao adquirente, acrescida da margem a que se refere a alínea "c" do inciso II;

2.3.3 Legislação específica no segmento do setor calçadista no estado do Ceará

Dentre os tipos de produtos que estão sujeitos ao regime de substituição tributária no estado do Ceará, estão os segmentos de calçados, conforme Decreto nº 28.326 de 25 de julho de 2006 (ver Anexo A). Produtos estes que serão objetos do nosso estudo de caso.

2.4 A substituição tributária no ICMS aplicada em amostras de empresa do segmento de comércio varejista de calçados na região do Cariri

Buscando um melhor entendimento sobre o ICMS com substituição tributária foi escolhido como ilustração um produto que é comercializado pelo segmento do setor do comércio varejista de calçado, classificado na legislação como sapato masculino de couro. Fazendo um comparativo do produto antes e depois da substituição tributária, analisando o seu efeito no custo da aquisição do produto, na margem operacional e no lucro bruto para a empresa.

Produto: Sapato masculino de couro

Código interno do produto: 28326

Classificação fiscal 6405.10.12

Preço unitário de compra: R\$ 38,90

Preço de venda: R\$ 79,90

O produto mencionado acima está classificado com código NCM 6405.10.12 do RICMS/CE, onde contém a lista de calçados na substituição tributária. Está identificado com os seguintes dados:

- a) Item: 02 Calçados.
- b) Código NCM/SH: 6405.10.12.
- c) Descrição: Sapato masculino couro adulto.
- d) MVA % Original: 55% (Margem de valor agregado em porcentagem no custo de aquisição para cálculo de ICMS, segundo o decreto 28.326)

2.4.1 A formação do preço da mercadoria vendida com base nos custos

Com base nos dados fornecidos pela empresa e citados acima, pretende-se encontrar o custo da mercadoria por produto. Também é importante mostrar o preço da mercadoria vendida por produto para ser realizada uma análise comparando o preço de aquisição com o preço de venda.

Veremos o custo do produto primeiro na tributação por ICMS Normal aplicada no estado do Ceará e depois pelo regime de substituição tributária aplicada no mesmo estado. Posteriormente, a carga tributária será comparada nas duas situações.

2.4.1.1 Custo da mercadoria com o ICMS normal

Será analisada a mercadoria com destino ao estado do Ceará, que tem como forma de tributação por ICMS Normal.

Diferente da tributação de substituição tributária, o ICMS Normal é cobrado individualmente em cada etapa da cadeia em que a mercadoria segue do fabricante até o consumidor final. Onde o ICMS ocorrido na aquisição pode ser utilizado como crédito para abater no ICMS débito correspondente as saídas. Vejamos na Legislação do Estado do Ceará, no artigo 59 do Decreto de 24.569, de 31/07/1997 (RICMS/CE):

Art. 59. O montante do ICMS a recolher, por estabelecimento, resultará da diferença positiva, no período considerado, do confronto débito-crédito...

§ 1º No total do débito, em cada período considerado, devem estar compreendidas as importâncias relativas a:

- a) saídas e prestações com débito;
- b) outros débitos;
- c) estornos de créditos.

§ 2º No total do crédito, em cada período considerado, devem estar compreendidas as importâncias relativas a:

- a) entradas e prestações com crédito;
- b) outros créditos;
- c) estornos de débitos;
- d) eventual saldo credor do período anterior.

§ 3º O saldo credor é transferível para o período ou períodos seguintes.

A origem da mercadoria é do fornecedor do estado de São Paulo. Abaixo estão os dados do produto conforme vem faturado na Nota Fiscal do fornecedor.

Tabela 1 – Custo de aquisição para o produto na tributação normal

| Custo de aquisição da mercadoria | | Fórmula de Cálculo |
|-----------------------------------|-----------------|---|
| Quantidade | 100 | |
| Valor Unitário | 38,90 | Vr. Unitário x Quant. |
| Valor Total dos produtos | 3.890,00 | |
| Base de Calculo Operação Própria | 3.890,00 | BC Op. Própria x Aliq. ICMS Op. Própria |
| Aliq. ICMS Oper. Própria | 7% | |
| ICMS Oper. Própria | 272,30 | |
| | | Vr. Total dos Produtos + IPI |
| Valor Total da Nota Fiscal | 3.890,00 | |

Fonte: Elaboração da autora

Podemos observar na Tabela 1 o detalhamento dos dados da operação de compra das mercadorias na Nota Fiscal emitida pelo fornecedor. Onde contém a quantidade e valor unitário dos produtos; é destacado a alíquota interestadual de ICMS prevista na legislação entre São Paulo e Ceará com o percentual de 7% e sua Base de Cálculo com o valor corresponde ao total de produtos; e por fim o Valor Total da Nota Fiscal.

Tabela 2 – Custo de aquisição do frete rodoviário na tributação normal

| Custo de aquisição do frete | | Fórmula de Cálculo |
|----------------------------------|---------------|---|
| Valor Total do Frete | 114,30 | Valor Total do Frete |
| Base de Calculo Operação Própria | 114,30 | BC Op. Própria x Aliq. ICMS Op. Própria |
| Aliq. ICMS Oper. Própria | 7% | |
| ICMS Oper. Própria | 8,00 | |
| | | Vr. Total do Frete |
| Valor Total do CTRC | 114,30 | |

Fonte: Elaboração da autora

Acima, observamos os dados da operação de prestação do serviço de frete, onde contém o valor correspondente o serviço que totaliza o Documento Fiscal que é o Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas. Também é destacada a alíquota interestadual de ICMS com o percentual de 7%.

Com base nos dados acima, mostra-se a formação do preço de custo e o preço de venda para o produto na tributação normal.

Tabela 3 – Formatação do preço de custo total do produto

| | |
|--|-----------------|
| Valor da Mercadoria | 3.890,00 |
| (-) ICMS incluído no preço | (272,30) |
| (=) Valor de Custo Mercadoria | 3.617,70 |
| (+) Frete da Compra | 114,30 |
| (-) ICMS incluído no frete | (8,00) |
| (=) Formação do Preço de Custo Total do Produto | 3.724,00 |

Fonte: Elaboração da autora

Analisando os dados acima, percebemos que o Custo do produto na tributação normal é formado pelo Valor da Mercadoria, valor do frete, deduzido o valor do ICMS correspondente aos produtos e ao frete. Pelo fato de ser um imposto recuperável na tributação normal, o ICMS é deduzido na formação do preço de custo do produto.

Tabela 4 – Preço de venda do produto na tributação Normal

| Preço de venda da mercadoria | | Fórmula de Cálculo |
|-----------------------------------|-----------------|-----------------------------|
| Quantidade | 100 | Vr. Unitário x Quant. |
| Valor Unitário | 79,90 | |
| Valor Total dos produtos | 7.990,00 | |
| Base de Cálculo | 7.990,00 | BC Op. Própria x Aliq. ICMS |
| Aliq. ICMS | 17% | |
| ICMS devido | 1.358,30 | Vr. Total dos Produtos |
| Valor Total da Nota Fiscal | 7.990,00 | |

Fonte: Elaboração da autora

Em relação a operação de venda da mercadoria, observamos nos dados acima o valor total dos produtos vendidos e o destaque do ICMS correspondente ao percentual de 17% conforme legislação que define a alíquota interna do ICMS no estado do Ceará.

2.4.1.2 Custo da mercadoria com o ICMS substituição tributária

Agora, considera-se a mercadoria com destino ao Estado Ceará na forma de tributação do ICMS por Substituição Tributária (saídas subsequentes). Será analisado o mesmo produto já descrito para a forma de tributação do ICMS Normal. Considerando a mesma origem da mercadoria, do fornecedor do estado de São Paulo. Abaixo estão os dados do produto conforme vem faturado na Nota Fiscal do fornecedor.

Diante do que foi apresentado nos capítulos anteriores, podemos classificar que a operação descrita abaixo é substituição tributária progressiva.

Tabela 5 – Custo de aquisição para o produto na tributação de Substituição Tributária

| Custo de aquisição da mercadoria | Fórmula de Cálculo |
|---|--|
| Quantidade | 100 |
| Valor Unitário | 38,90 Vr. Unitário x Quant. |
| Valor Total dos produtos | 3.890,00 |
| Custo de Aquisição dos Produtos | 3.890,00 Vr Total Produtos |
| MVA % | 55% Custo de Aquisição x MVA% Custo de |
| Margem Valor Agregado | 2.139,50 Aquisição + MVA |
| Base de Calculo Substituição Tributária | 6.029,50 |
| Aliq. ICMS Total | 17% |
| ICMS Total | 1.025,02 BC Subst. X Aliq. ICMS Total |
| Base de Calculo Operação Própria | 3.890,00 BC Op. Própria x Aliq. ICMS Op. Própria |
| Aliq. ICMS Oper. Própria | 7% |
| ICMS Oper. Própria | 272,30 |
| ICMS Substituição Tributária | 752,72 ICMS Total - ICMS Oper. Própria |
| Valor Total da Nota Fiscal | 4.642,72 Vr. Total dos Produtos + ICMS ST |

Fonte: Elaboração da autora

Podemos observar na Tabela 5 o detalhamento dos dados da operação de compra das mercadorias na Nota Fiscal emitida pelo fornecedor. Onde contém a quantidade e valor unitário dos produtos; é destacada a alíquota e sua Base de Cálculo com o valor corresponde ao total de produtos; também é destacado a Base de Calculo e o valor da Substituição Tributária, onde a base de calculo é composta pelo valor da mercadoria adicionado a margem de valor agregado com o percentual de 55% previsto na legislação do Ceará que define o MVA correspondente a classificação fiscal do produto; e por fim o Valor Total da Nota Fiscal que é composto pelo valor dos produtos adicionado com o valor do IPI e o valor do ICMS Substituição Tributária.

Tabela 6 – Custo de aquisição do frete rodoviário na tributação de Substituição Tributária

| Custo de aquisição do frete | Fórmula de Cálculo |
|---|---|
| Valor Total do Frete | 114,30 Valor Total do Frete |
| MVA % | 55% Custo de Aquisição x MVA% Custo de |
| Margem Valor Agregado | 62,87 Aquisição + MVA |
| Base de Calculo Substituição Tributária | 177,17 |
| Aliq. ICMS Total | 17% BC Subst. Tribut. x Aliq. ICMS Total |
| ICMS Total | 30,12 |
| Base de Calculo Operação Própria | 114,30 BC Op. Própria x Aliq. ICMS Op. Própria |
| Aliq. ICMS Oper. Própria | 7% |
| ICMS Oper. Própria | 8,00 |
| ICMS Substituição Tributária | 22,12 ICMS Total - ICMS Oper. Própria |
| Valor Total do CTCR | 114,30 Valor Total do Frete |
| TOTAL ICMS ST devido | 22,12 ICMS ST s/ mercadorias + ICMS ST s/ Frete |

Fonte: Elaboração da autora

Na Tabela 6, observamos os dados da operação de prestação do serviço de frete, onde contem o valor correspondente o serviço que totaliza o Documento Fiscal que é o Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas. É destacada a alíquota interestadual de ICMS com o percentual de 7%. Incide também sobre esta operação o ICMS de substituição tributária, onde a base de calculo de substituição tributária é composta pelo valor da mercadoria adicionado a margem de valor agregado com o mesmo percentual de 55%.

Com base nos dados acima, mostra-se a formação do preço de custo e o preço de venda para o produto na tributação de substituição tributária.

Tabela 7 – Preço de custo do produto na tributação de Substituição Tributária

| | |
|---|-----------------|
| Preço de Compra | 3.890,00 |
| (+) Frete atribuído ao produto | 114,30 |
| (+) ICMS Substituição Tributária atribuída ao produto | 752,72 |
| (+) ICMS Substituição Tributária atribuída ao frete | 22,14 |
| (=) Formação do Preço de Custo do Produto | 4.779,16 |

Fonte: Elaboração da autora

Analisando os dados acima, percebemos que o Custo do produto na tributação de substituição tributária no estado do Ceará é formado pelo Valor da Mercadoria, valor do frete, valor do ICMS Substituição Tributária correspondente aos produtos e ao frete. Pelo fato do ICMS ST não ser um imposto recuperável, ele não é deduzido na formação do preço de custo do produto como na tributação normal.

Tabela 8 – Preço de venda do produto na tributação de Substituição Tributária

| Preço de venda da mercadoria | Fórmula de Cálculo |
|-----------------------------------|--|
| Quantidade | 100 |
| Valor Unitário | 79,90 Vr. Unitário x Quant. |
| Valor Total dos produtos | 7.990,00 |
| Valor Total da Nota Fiscal | 7.990,00 Vr. Total dos Produtos |

Fonte: Elaboração da autora

Em relação a operação de venda da mercadoria, observamos nos dados acima o valor total dos produtos vendidos e pelo fato de já ter ocorrido a cobrança do ICMS na aquisição da mercadoria, na nota fiscal de saída não há destaque do imposto. Pois o imposto recolhido na aquisição, já compõe a presunção do ICMS para as operações subseqüentes.

Para uma melhor visualização dos valores encontrados acima, mostra-se um quadro Comparativo ICMS Normal X ICMS Substituição Tributária.

Quadro 1 – Comparativo ICMS Normal X ICMS Substituição Tributária

| | Regime de Tributação | |
|---|----------------------|--------------|
| | ICMS Normal / CE | ICMS ST / CE |
| Custo de aquisição da mercadoria | 3.890,00 | 3890,00 |
| Custo do frete | 114,30 | 114,30 |
| ICMS devido a recolher | 1.086,00 | 752,72 |
| Preço de custo | 3.724,00 | 4779,16 |
| Preço total das vendas | 7.990,00 | 7990,00 |

Fonte: Elaborado pelo próprio autor

No Quadro 1 percebemos no comparativo entre a tributação normal e substituição tributária, que os valores de preço de aquisição do produto e o frete são iguais, mas o ICMS correspondente são diferentes, influenciando no valor do preço de custo. Nesse comparativo percebemos que na tributação de substituição tributária o preço de custo é maior por influência do ICMS ST.

2.4.2 Impacto financeiro da substituição tributária do ICMS no custo das mercadorias vendidas

O impacto financeiro será verificado através da análise da margem operacional da empresa, que é calculada pela divisão do Lucro Operacional.

DRE ICMS Normal

DRE

Receita Bruta

Vendas dos produtos 7.990,00

Deduções da Receita

(-) ICMS vendas (1.358,30)

Receita Líquida 6.631,70

Custos das vendas

(-) CMV (3.724,00)

Lucro Bruto 2.907,70

Calculando a margem:

$$MO = \frac{LB}{RL} \quad \left| \quad MO = \frac{2907,70}{6631,70} \quad \left| \quad MO = 0,44 \right. \right.$$

Observa-se que para o produto, a margem operacional é 0,44 ou 44%.

DRE com ICMS ST

DRE

Receita Bruta

Vendas dos produtos 7.990,00

Deduções da Receita

(-) ICMS vendas (0,00)

Receita Líquida 7.990,00

Custos das vendas

(-) CMV (4.479,13)

Lucro Bruto 3.210,87

Observa-se que para o produto, a margem operacional é 0,40 ou 40%.

Calculando a margem operacional para ICMS com ST:

$$MO = \frac{LB}{RL} \quad MO = \frac{3210,87}{7990,00} \quad MO = 0,40$$

Quadro 2 – Comparativo do impacto do ICMS ST das margens operacionais, Receita Líquida e Lucro Bruto

| | ICMS Normal | ICMS ST |
|---------------------------------|-------------|----------|
| Margem Operacional Bruta | 44% | 40% |
| Receita Líquida | 6.631,71 | 7.990,00 |
| Lucro Bruto | 2.907,70 | 3.210,87 |

Fonte: Elaboração da autora

Observando o Quadro 2, vemos que o percentual correspondente a Margem Operacional Bruta com a Substituição é menor por influencia do Custo das Mercadorias Vendidas ser maior, conforme apresentado na DRE.

3 METODOLOGIA

3.1 Descrição do método

As empresas da região do cariri em estudo foram analisadas de acordo com a variação do porte de cada uma, sendo classificadas na forma a seguir explicitada:

- MEI: Microempresa individual (faturamento até R\$60.000,00);
- ME: Microempresa (faturamento até R\$360.000,00);
- EPP: Empresa de pequeno porte (faturamento até R\$3.600.000,00);
- NL: Normal (faturamento acima de R\$3.600.000,00);
- ESP: Empresas com acompanhamento de regime especial (empresas do grupo especial de fiscalização têm suas atividades continuamente fiscalizadas).

O modelo “Diferença em Diferença” contempla dois grupos: tratamento (comercio varejista de calçados) e controle (comercio varejista de vestuário). Esses grupos são comparados antes e depois da implantação da ST. O período anterior abrange desde 01.01.2004 até 25.07.2006 e o posterior engloba de 01.08.2006 a 31.12.2010. As diferenças de cada grupo nos dois períodos são comparadas entre si com objetivo de analisar se são estatisticamente diferentes.

Esquemáticamente, o método “Diferença em Diferença” é representado da seguinte forma.

Tabela 9 – Demonstração do método “Diferença em Diferença”

| | ANTES | DEPOIS | DIFERENÇA |
|-------------------|--------------|---------------|-------------------|
| TRATAMENTO | A | B | B – A |
| CONTROLE | C | D | D – C |
| DIFERENÇA | A – C | B – D | (D – C) – (B – A) |

Fonte: Elaboração da autora

Os valores das diferenças entre A e B (grupo de tratamento) e também entre C e D (grupo de controle) mostram a variação ocorrida em cada grupo individualmente antes e após a implantação da Substituição Tributária, respectivamente. Já as diferenças entre A e C e também entre B e D evidenciam as variações ocorridas entre os grupos de tratamento e controle antes e após a entrada em vigor da ST.

Representa-se o método “Diferença em Diferença” através da equação, a seguir, que será resolvida por mínimos quadrados ordinário:

$$Y = \beta_0 + \beta_1d_2 + \beta_2d_1 + \beta_3d_2*d_1 + \text{outros fatores} + e$$

onde, Y representa o valor total do ICMS arrecadado e β o vetor de coeficientes do modelo. As variáveis dummies d1 e d2 representam, respectivamente, a variação de grupos e temporal. A dummy d1 terá valor igual a um para o grupo de tratamento e zero para o grupo de controle. Já a dummy d2 terá valor igual a um quando os dados se referem ao período posterior à implantação da ST e zero, caso contrário. Outros fatores a serem considerados podem incluir variáveis de ordem socioeconômica, cultural, educacional e financeira que poderiam influenciar na arrecadação. O erro intrínseco ao modelo (e) é normalmente distribuído com média zero e variância constante.

Nessa concepção, o coeficiente β_3 representa o impacto da ST na arrecadação de ICMS.

3.2 Base de dados

Na pesquisa junto com a SEFAZ utilizando o modelo econométrico “Diferença em Diferença” aplicado na região do Cariri em empresas comerciais varejista de calçado comparando utilizada neste trabalho consta de 2.237 observações de faturamento e receita de ICMS recolhida com o comercio varejista de vestuário, para, a partir da análise dos dados colhidos nos resultados, possam ser avaliados os impactos tributários mediante o porte das empresas na arrecadação do Estado.

A base de dados no período de 2004 a 2010, obtida junto à Secretaria de Fazenda do Estado do Ceará (SEFAZ) para a região do Cariri, no segmento de comércio varejista de calçados e vestuário.

Quadro 3 – Composição da base de dados

| COLUNAS | NOME | DESCRIÇÃO | VALORES |
|---------|---------------|---|---------|
| 1 | CEXAT | Cidade que compõem a região do Cariri | Texto |
| 2 | IDENTIFICAÇÃO | Identificação do contribuinte | Texto |
| 3 | CNAE | Código CNAE da atividade principal da empresa | Número |

| COLUNAS | NOME | DESCRIÇÃO | VALORES |
|---------|---------------|--|---|
| 4 | REGIME | Relacionado ao porte da empresa | 0 – microempresa; 1 – microempresa individual; 2 – empresa de pequeno porte; 3 – especial; 4 – outros (tributação pelo lucro presumido ou lucro real) |
| 5 | RECEITAXX | Receita de ICMS recolhida no ano-calendário xx, atualizada para 2010 | R\$ |
| 6 | FATURAMENTOXX | Faturamento da empresa no ano-calendário xx, atualizado para 2010 | R\$ |
| 7 | D1 | Variável dummy assumindo valor igual a um para o grupo de tratamento e zero para o grupo de controle | 0 – setor de vestuário; 1 – setor calçadista |
| 8 | D2 | Variável dummy assumindo valor igual a um quando os dados se referem ao período posterior à implantação da ST e zero, caso contrário | 0 – se anterior a 25/07/2006; 1 – se posterior a 25/07/2006 |

Fonte: Elaboração da autora

A base de dados foi trabalhada da seguinte maneira: foi descartada as dammys do ano de 2006, pois a implantação do decreto foi em julho desse ano e foi trazida os valores das receitas e faturamento a preço de custo de 2010 utilizando a ferramenta na tabela do índice IPCA do vestuário, uma vez que é o que mais aproxima do setor calçadista

4 RESULTADOS OBTIDOS

Os resultados que seguem foram obtidos através do modelo descrito na seção 3. Os resultados são apresentados abaixo.

4.1 Modelo geral

Considerou-se, inicialmente, a regressão geral, com todas as empresas, independente do porte. Abaixo é apresentado o resultado da regressão.

Tabela 10 – Resultado modelo regressão englobando todas as empresas

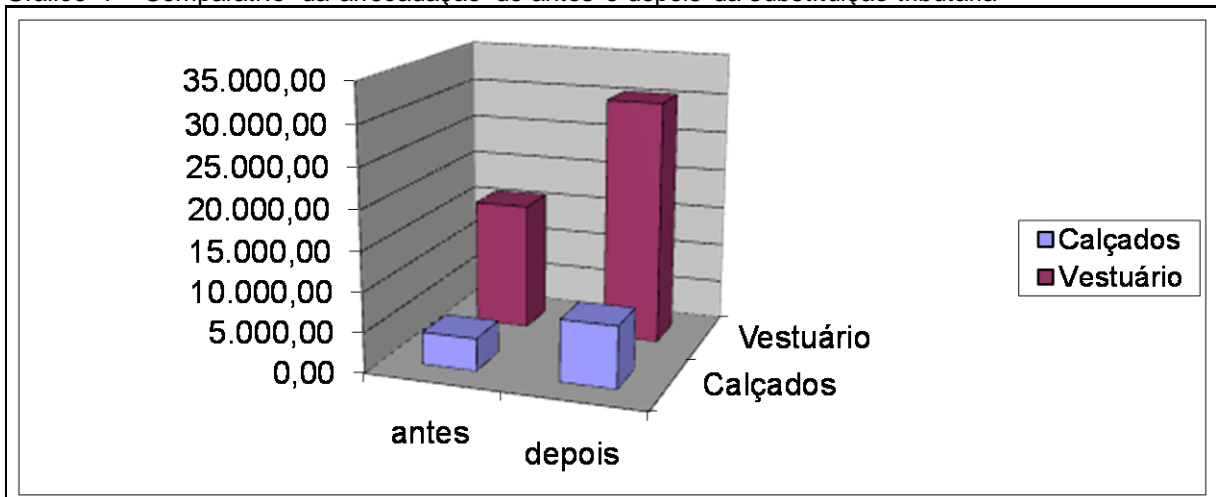
| rec2010 | Coef. | Std. Err. | t | P> t | [95% Conf. Interval] | |
|---------|----------|-----------|------|-------|----------------------|----------|
| d1 | 11975.11 | 2609.451 | 4.59 | 0.000 | 6859.241 | 17090.97 |
| d2 | 3644.253 | 1439.247 | 2.53 | 0.011 | 822.5908 | 6465.916 |
| d1d2 | 10771.77 | 3021.566 | 3.56 | 0.000 | 4847.956 | 16695.59 |
| _cons | 4068.505 | 1266.083 | 3.21 | 0.001 | 1586.333 | 6550.677 |

Fonte: Elaboração da autora

Observa-se, neste caso, um coeficiente estatisticamente significativo, de 10.771,77, para a variável de interesse. Nesse sentido, pode-se afirmar que o impacto da ST na arrecadação anual de ICMS foi de R\$10.771,77 por empresa (valores em R\$ de 2010).

Analisando o gráfico 1 abaixo, percebe-se que tanto grupo de controle (vestuário) como o grupo de tratamento (calçados) possuíam cargas de arrecadação em ordem crescente, sendo que, posteriormente a implantação da Substituição Tributária, as colunas mostram uma arrecadação superior.

Gráfico 1 – Comparativo da arrecadação do antes e depois da substituição tributária



Fonte: Elaboração da autora

Conclui-se que para o estado essa política adotada tem-se demonstrado eficaz, pois esse método de imposto antecipado bem como o controle do recebimento gera incrementos na arrecadação.

4.2 Modelo geral controlado pelo porte da empresa

Em seguida, acrescentou-se à regressão geral, variáveis de controle representando o porte da empresa (micro empresa individual (MEI), micro empresa (ME), empresa de pequeno porte (EPP), normal (NL) e especial (ESP)).

Os resultados são apresentados abaixo.

Tabela 11 – Resultado obtido modelo regressão controlado pelo porte da empresa

| rec2010 | Coef. | Std. Err. | t | P> t | [95% Conf. Interval] | |
|---------|-----------|-----------|-------|-------|----------------------|----------|
| d1 | 5538.708 | 2510.362 | 2.21 | 0.027 | 617.1083 | 10460.31 |
| d2 | 4941.004 | 1365.698 | 3.62 | 0.000 | 2263.535 | 7618.474 |
| d1d2 | 12104.04 | 2852.81 | 4.24 | 0.000 | 6511.072 | 17697.02 |
| mei | -11737.8 | 4908.666 | -2.39 | 0.017 | -21361.31 | -2114.29 |
| me | -5551.613 | 4159.631 | -1.33 | 0.182 | -13706.63 | 2603.401 |
| epp | 23780.77 | 6042.096 | 3.94 | 0.000 | 11935.16 | 35626.38 |
| nl | 26662.44 | 4258.855 | 6.26 | 0.000 | 18312.89 | 35011.98 |
| esp | -7850.433 | 4639.498 | -1.69 | 0.091 | -16946.23 | 1245.367 |
| _cons | 4886.101 | 4310.526 | 1.13 | 0.257 | -3564.744 | 13336.95 |

Fonte: Elaboração da autora

Novamente, observa-se que o impacto da ST é positivo e estatisticamente significativo (R\$12.104,04, p-value: 0.000) o que reforça o resultado encontrado anteriormente.

4.3 Regressões individualizadas por porte

Por fim, efetuou-se regressões independentes por porte de empresa. Vejam-se os resultados.

4.3.1 Micro-empendedor individual (MEI)

Tabela 12 – Resultado obtido modelo regressão MEI

| rec2010 | Coef. | Std. Err. | t | P> t | [95% Conf. Interval] | |
|---------|-----------|-----------|-------|-------|----------------------|----------|
| d1 | -116.8043 | 742.2009 | -0.16 | 0.875 | -1583.013 | 1349.405 |
| d2 | 56.86231 | 308.7306 | 0.18 | 0.854 | -553.0313 | 666.7559 |
| d1d2 | 695.6781 | 759.0955 | 0.92 | 0.361 | -803.9059 | 2195.262 |

| rec2010 | Coef. | Std. Err. | t | P> t | [95% Conf. Interval] |
|---------|----------|-----------|------|-------|----------------------|
| _cons | 150.7497 | 303.0022 | 0.50 | 0.620 | -447.8276 749.327 |

Fonte: Elaboração da autora

Na micro-empresa individual (MEI) observa-se que o coeficiente é positivo, porém estatisticamente não significativo. Conclui-se, portanto, que não houve impacto da ST na arrecadação para esse grupo.

4.3.2 Microempresa (ME)

Tabela 13 – Resultado obtido modelo regressão ME

| rec2010 | Coef. | Std. Err. | t | P> t | [95% Conf. Interval] |
|---------|----------|-----------|------|-------|----------------------|
| d1 | 2744.63 | 1229.803 | 2.23 | 0.026 | 333.3329 5155.927 |
| d2 | 2383.782 | 588.9712 | 4.05 | 0.000 | 1228.975 3538.589 |
| d1d2 | 4548.885 | 1402.821 | 3.24 | 0.001 | 1798.349 7299.422 |
| _cons | 2780.261 | 520.4305 | 5.34 | 0.000 | 1759.843 3800.679 |

Fonte: Elaboração da autora

Na micro-empresa (ME) o impacto na arrecadação devido a ST é positivo e estatisticamente significativo.

Com efeito, devido a ST a arrecadação de ICMS nas empresas desse porte teve um incremento médio anual de R\$ 4.528,86 por empresa.

4.3.3 Empresa de pequeno porte (EPP)

Tabela 14 – Resultado obtido modelo regressão EPP

| rec2010 | Coef. | Std. Err. | t | P> t | [95% Conf. Interval] |
|---------|-----------|-----------|-------|-------|----------------------|
| d1 | -41.27461 | 17034.48 | -0.00 | 0.998 | -34223.45 34140.9 |
| d2 | 20629.71 | 9844.186 | 2.10 | 0.041 | 875.903 40383.51 |
| d1d2 | 2414.089 | 20730.51 | 0.12 | 0.908 | -39184.71 44012.89 |
| _cons | 20320.8 | 8262.934 | 2.46 | 0.017 | 3740.009 36901.59 |

Fonte: Elaboração da autora

Na empresa de pequeno porte (EPP) observa-se que o coeficiente é positivo, porém estatisticamente não significativo. Conclui-se, portanto que não houve impacto da ST na arrecadação para esse grupo.

4.3.4 Outras empresas (não pertencentes aos grupos anteriores) (NL)

Tabela 15 – Resultado obtido modelo regressão NL

| rec2010 | Coef. | Std. Err. | t | P> t | [95% Conf. Interval] | |
|---------|----------|-----------|------|-------|----------------------|----------|
| d1 | 27506.91 | 11640.67 | 2.36 | 0.018 | 4648.19 | 50365.62 |
| d2 | 17970.95 | 8764.32 | 2.05 | 0.041 | 760.4977 | 35181.4 |
| d1d2 | 24586.17 | 13876.05 | 1.77 | 0.077 | -2662.164 | 51834.49 |
| _cons | 10678.85 | 7481.276 | 1.43 | 0.154 | -4012.097 | 25369.79 |

Fonte: Elaboração da autora

Nessas empresas (NL) o impacto na arrecadação devido a ST é positivo e marginalmente significativo (0,077% o nível de significância).

Com efeito, devido a ST a arrecadação para empresas desse porte teve um incremento médio anual de R\$ 24.586,17 por empresa.

4.3.5 Empresas em regime especial (ESP)

Tabela 16 – Resultado obtido modelo regressão ESP

| rec2010 | Coef. | Std. Err. | t | P> t | [95% Conf. Interval] | |
|---------|-----------|-----------|-------|-------|----------------------|----------|
| d1 | -525.2374 | 1079.952 | -0.49 | 0.627 | -2652.284 | 1601.81 |
| d2 | -125.9465 | 454.357 | -0.28 | 0.782 | -1020.837 | 768.9439 |
| d1d2 | 32.22717 | 1369.689 | 0.02 | 0.981 | -2665.479 | 2729.934 |
| _cons | 1805.745 | 372.6188 | 4.85 | 0.000 | 1071.844 | 2539.646 |

Fonte: Elaboração da autora

Na empresa de regime especial (ESP) observa-se que o coeficiente é positivo, porém estatisticamente não significativo. Conclui-se, portanto que não houve impacto da ST na arrecadação para esse grupo.

Ressalte-se que o resultado empírico obtido nesse trabalho para esse grupo de empresas corrobora a expectativa de arrecadação. Isso porque as que não lhes dá margem para desvios fiscais de qualquer ordem.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Influência do ICMS Substituição no comércio varejista de calçados na Região do Cariri, mediante Regime de Arrecadação Tributária tem como objetivo analisar o efeito da Substituição Tributária (ST) no setor do comércio varejista de calçados comparando esse setor com o comércio varejista de vestuário onde não houve a substituição tributária. A metodologia econométrica utilizada foi o modelo “Diferenças em Diferença” através dos mínimos quadrados ordinários aplicado ao setor calçadista (grupo de tratamento) que efetivamente sofreu impacto da ST em comparação ao setor de vestuário (grupo de controle) que não foi exposto a ST.

Como resultado, em geral, constatou-se que a ST induziu aumentos na arrecadação do ICMS para o segmento de comércio varejista de calçados na Região do Cariri na ordem anual de R\$10.771,77 (valores médios por empresa). Especificamente, o impacto da ST variou dependendo do porte da empresa: não houve impacto significativo para o Micro Empreendedor Individual (MEI), Empresas de Pequeno Porte (EPP) e Empresas no Regime Especial de Fiscalização (ESP); houve impacto significativo para Microempresas (ME), no valor de R\$4.548,89 e Empresas de Porte Normal (NL), no valor de R\$24.586,17.

Com relação às empresas, ao analisar o caso ilustrado, o resultado geral foi constatado que o custo dos produtos para o ICMS ST se torna mais oneroso, devido à forma de tributação estipulada pela legislação específica, o ICMS antecipado com uma taxa de 55% (do valor agregado). E com isso pode acontecer de recorrer às instituições financeiras. Observa-se também que a carga tributária efetiva é menor na tributação de substituição tributária quando comparada com a tributação normal, ou seja, antes e depois da substituição tributária.

Esse trabalho poder ser expandido para outras regiões do Estado com a finalidade de comparar com os resultados aqui obtidos, com o objetivo de analisar se os demais Estados mantêm o mesmo comportamento.

REFERÊNCIAS

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BRASIL. **Constituição Federal Brasileira de 1946, 1967 e 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 27 set. 2010.

_____. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 27 set. 2010.

_____. **Emenda Constitucional nº 1 de 1969**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 27 set. 2010.

_____. **Lei Complementar nº 44 de 1983**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso: em 27 set. 2010.

_____. **Emenda Constitucional nº 3 de 1993**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso: em 27 set. 2010.

_____. **Convenio ICM nº 66 de 1988**. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz>. Acesso em: 27 set. 2010.

_____. **Lei Complementar nº 87 de 1996**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 27 set. 2010.

_____. **Protocolo ICMS nº 198 de 2009**. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz>. Acesso em: 27 set. 2010.

_____. **Decreto 2.870 de 2001** – Regulamento do ICMS de Santa Catarina. Disponível em: <http://www.sefaz.sc.gov.br>. Acesso em: 27 set. 2010.

_____. **Decreto 1.980 de 2007** – Regulamento do ICMS do Paraná. Disponível em: <http://www.sefaz.pr.gov.br>. Acesso em: 27 set. 2010.

DAUD, Pedro Victório. **Substituição tributária do ICMS: Inconstitucionalidade Ou Modernidade?** Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/3a7q/substituicao-tributaria-do-icms-inconstitucionalidade-ou-modernidade-pedro-victorio-daud#ixzz13y5A5fVz>. Acesso em: 31 out. 2010.

FERREIRA, Alexandre Henrique Salema. **Aspectos gerais da sujeição passiva tributária**. Disponível em: http://ambitoacademico.pro.br/index.php?view=article&catid=3%3Aartigos&id=10%3AArtigos&option=com_content&Itemid=5. Acesso em: 29 out. 2010.

FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael. **Curso avançado de substituição tributária: Modalidades e Direitos dos Contribuintes**. São Paulo: IOB, 2010.

GALHARDO, Alexandre. **Esclarecimentos gerais sobre o regime da substituição tributária**. Disponível em:

http://www.portaltributario.com.br/noticias/substituicao_tributaria.htm. Acesso em: 13 ago. 2010.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia científica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MARIANO, Paulo Antonio; WERNECK, Raphael; BEZERRA, Sandra Regina Alencar. **Substituição Tributária no ICMS: Aspectos jurídicos e práticos**. 4. ed. São Paulo: IOB, 2010.

MEDEIROS, Walmeir de Azevedo. **Substituição tributária e devolução da quantia paga - uma abordagem didática**. Disponível em:

<http://www.fiscosoft.com.br/a/2o42/substituicao-tributaria-e-devolucao-da-quantia-paga-uma-abordagem-didatica-walmeir-de-azevedo-de-medeiros>. Acesso em: 08 out. 2010.

RIBEIRO NETO, José. **Direito Tributário & Legislação Tributária do Estado do Ceará**. 3. ed. Ceará: Fortes, 2009.

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

ANEXOS

DECRETO Nº 28.326, DE 25 DE JULHO DE 2006 - DOU-CE 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 nº 12.670, 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 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.

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% (dezessete 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 15 (quinze) 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: *(Redação dada pelo Decreto nº 28.350, de 18.08.2006, DO-CE 21.08.2006)*

I - a primeira parcela, até o dia 31 do mês de agosto de 2006; *(Redação dada pelo Decreto nº 28.350, de 18.08.2006, DO-CE 21.08.2006)*

II - as parcelas restantes, até o último dia útil dos meses subsequentes. *(Redação dada pelo Decreto nº 28.350, de 18.08.2006, DO-CE 21.08.2006)*

§ 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, devera ser 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 couberem, 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