

ANÁLISE COMPARATIVA DO IMPACTO DA CARGA TRIBUTÁRIA NA PRODUÇÃO DE CALÇADOS NOS ESTADOS DO RIO GRANDE DO SUL, SÃO PAULO E ESPÍRITO SANTO: UM ESTUDO DE CASO

Jandaise Cristiane de Souza¹

Paulo Eduardo Rosselli Wünsch²

RESUMO

Considerando que a carga tributária faz parte de todas as empresas brasileiras, o presente artigo tem como objetivo geral comparar o modelo da carga tributária destinada ao setor calçadista de três diferentes Estados da União, sendo eles Rio Grande do Sul, São Paulo e Espírito Santo. Para isso, a pesquisa realizada teve uma abordagem quantitativa, do ponto de vista exploratório e fez uso do levantamento bibliográfico e do estudo de caso, que foi realizado em uma indústria calçadista localizada no Vale do Paranhana/RS. Através dos relatórios contábeis do ano de 2019, fornecidos pela Elegante Calçados LTDA, foi possível identificar a carga tributária da empresa nos três estados analisados, visto que os tributos diretamente relacionados à produção de calçados são apenas o ICMS, o PIS, a COFINS e o IPI, conforme a legislação. Dessa forma, verificou-se que os tributos de competência federal obrigam todos os estados brasileiros a aderir as mesmas regras estabelecidas pelas leis atualmente em vigor, não distinguindo o impacto da incidência de tributos nas regiões, porém os tributos estaduais apresentam diferenciais tributários de acordo com a legislação pertinente a cada Unidade Federativa. Portanto, o resultado da pesquisa demonstrou que o Rio Grande do Sul, é o melhor estado para a instalação de uma fábrica de calçados, visto que tem a menor carga tributária em comparação com o Espírito Santo que possui a maior, e São Paulo que fica entre os dois estados.

Palavras-chave: Carga tributária. Setor calçadista. Tributos.

ABSTRACT

Considering that the tax burden is part for all Brazilian companies this paper aims to compare the tax burden model for the footwear sector from three different states of the union, among them Rio Grande do Sul, São Paulo and Espírito Santo. For this, the research accomplished had a quantitative approach, from an exploratory point of view and made use of the bibliographic survey and a case study, which was done in a footwear industry located in Vale do Paranhana / RS. Through the accounting reports for the year 2019, provided by Elegante Calçados LTDA, it was possible to identify the company's tax burden in the three states that were analyzed, whereas the taxes directly related to the production of footwear are only ICMS, PIS, COFINS and IPI, according to the currently legislation. Thus, it was found that federal taxes oblige all

¹ Acadêmica do curso de Ciências Contábeis das Faculdades Integradas de Taquara – FACCAT/RS. E-mail: jandaise.souza@gmail.com.

² Professor Orientador do curso de Ciências Contábeis das Faculdades Integradas de Taquara – FACCAT/RS. Mestre em economia – UFRGS. E-mail: paulo.wunsch@awconsultoria.com.

Trabalho de Conclusão de Curso. Data da submissão e aprovação: 23 dez. 2020

Brazilian states to adhere to the same rules established by the laws currently in force, not distinguishing the impact of the incidence of taxes in the regions, however state taxes present tax differences according to the legislation pertinent to each Federative Unit. Therefore, the result of the research proved that Rio Grande do Sul is the best state for for a shoe's factory installation, inasmuch as it has the lowest tax burden in comparison with Espírito Santo, which has the highest, and São Paulo, which is between the two states.

Keywords: Tax Burden. Footwear sector. Taxes.

1 INTRODUÇÃO

No atual cenário econômico, percebe-se que nos últimos anos pequenas e grandes empresas encerraram suas atividades ou diminuíram sua folha de pagamento, ocasionando um alto nível de desemprego no país. Diversos fatores influenciaram nessa situação, mas a carga tributária elevada, com certeza, faz parte desses fatores, logo, esse fato passa a ser uma importante razão para buscar mais informações sobre o assunto que faz parte de todas as empresas do Brasil.

É de conhecimento de grande parte da população que existem diferentes espécies de tributos no Brasil, com alíquotas diferenciadas de acordo com a localidade e critérios adotados por cada estado, podendo ser federais, estaduais ou municipais, gerando assim uma certa competitividade entre as 27 Unidades Federativas do país para incentivar a economia local.

De acordo com Pena³, um dos fatores que determinam a localidade de uma indústria são os tributos, que por sua vez geram competitividade entre os estados, já que em alguns são considerados incentivos fiscais, ou seja, deixam de ser cobrados pelo poder público, com o objetivo de atrair mais organizações que estão à procura de benefícios ou até mesmo uma carga tributária menor.

Os empresários, além de priorizar os lucros, focam também na questão de atender a uma necessidade social, através da geração de empregos, visando futuros investimentos no seu parque industrial, mas para isso acontecer um bom planejamento tributário deve ser elaborado pelas empresas. Diante disto, este artigo busca responder a seguinte problemática sobre o assunto: entre os estados do Rio Grande do Sul, São Paulo e Espírito Santo, qual deles é o mais vantajoso para instalação e/ou manutenção de uma indústria de calçados?

Com base nessa problemática percebe-se a grande relevância desta pesquisa para distinguir qual dos três estados analisados possui a menor carga tributária. Neste sentido, foi realizado um estudo de caso em uma indústria de calçados, localizada na região do Vale do

³ Extraído do site: <https://brasilecola.uol.com.br/geografia/fatores-locacionais-industria.htm>.

Paranhana/RS, com o objetivo geral de comparar o modelo da carga tributária destinada ao setor calçadista de três diferentes Estados da União, sendo eles: Rio Grande do Sul, São Paulo e Espírito Santo.

Este estudo possui como objetivos específicos descrever a carga tributária na produção de calçados; relacionar quais os tributos existentes para cada estado aplicados diretamente ao setor calçadista; identificar a diferença da carga tributária entre os estados; verificar e analisar qual destes estados pode ser considerado o melhor para instalação e/ou manutenção de uma indústria de calçados.

A pesquisa aplicada neste artigo apresenta os resultados através de uma abordagem quantitativa, do ponto de vista exploratório com o intuito de demonstrar qual o impacto da carga tributária na produção de calçados em diferentes Estados da União. Para esse fim, foi indispensável o levantamento bibliográfico na legislação aplicável aos tributos brasileiros de modo a embasar o estudo realizado.

Visando compreender esse contexto será apresentado a seguir a fundamentação teórica, os procedimentos metodológicos utilizados na pesquisa, a apresentação e análise dos dados e as considerações finais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Para se ter um melhor entendimento do problema a ser estudado, buscou-se alguns conceitos e teorias que irão descrever a carga tributária destinada ao setor calçadista de três Estados da União, sendo eles Rio Grande do Sul, São Paulo e Espírito Santo.

2.1 Conceito de tributo

A definição legal de tributo consta no art. 3º do Código Tributário Nacional, instituída na Lei nº. 5.172/66, que é “[...] toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Conforme Amaro (2017), os tributos são receitas arrecadadas pelo estado a fim de financiar a despesa pública, visando satisfazer as necessidades coletivas.

Para Hauser (2017), tributo é um pagamento obrigatório em moeda real ou outra forma que constitua valor monetário para extinguir a obrigação tributária.

2.2 Espécies tributárias

São denominadas espécies tributárias todos os tributos de competência da União, estados/Distrito Federal e municípios, que a partir do Código Tributário Nacional, Brasil (1966) em seus artigos 145, 148, 149, 149-A e 195, e da Constituição Federal (1988 e alterações), nos artigos 16, 77 e 81, são classificados como impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório, contribuições sociais gerais e de interesse das categorias profissionais, contribuição para custeio do serviço de iluminação pública e contribuições sociais para a seguridade social.

Para o desenvolvimento deste artigo se fez necessário conceituar somente as espécies tributárias alvos do presente estudo, por sua vez os impostos, as taxas e as contribuições para a seguridade social o qual estão diretamente relacionados a produção de calçados.

2.2.1 Imposto

Imposto são valores pagos em moeda corrente nacional por pessoas físicas e jurídicas. De acordo com o dicionário da língua portuguesa é: “[...] tributo, contribuição (imposta pelo Estado)” (XIMENES, 2000. p. 514).

Segundo o art. 16 do Código Tributário Nacional “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (BRASIL, 1966).

Hack (2013, p. 312), afirma que “os impostos não têm uma finalidade específica senão a de arrecadação de valores aos cofres públicos para o pagamento de despesas gerais do estado”.

Para Machado (2017, p. 66), os impostos “se distinguem entre si pelos respectivos fatos geradores e com base nessa distinção, nos Países de organização federativa, são atribuídos às diversas entidades entre as quais se divide o poder político”.

É a imposição de um encargo financeiro sobre o contribuinte a partir da ocorrência de um fato gerador, que normalmente são calculados aplicando uma alíquota a uma base de cálculo específica e são divididos em impostos diretos e indiretos.

Os impostos diretos são definidos como aqueles que incidem sobre o patrimônio e renda dos trabalhadores, em outras palavras são os impostos que o governo arrecada diretamente dos cidadãos. Já os impostos indiretos são aqueles incidentes sobre os produtos e serviços que as pessoas consomem, isto é, esses não levam em conta quanto a pessoa ganha, mas apenas o

quanto ela consome, atingindo indiretamente os consumidores, pois estão embutidos nos preços dos produtos e serviços (LUZ, 2014).

2.2.2 Taxas

No Código Tributário Nacional em seu art. 77 está definido que:

As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição (BRASIL, 1966).

De acordo com Hauser (2017), as taxas são tributos que sempre haverá uma atividade pública vinculada à sua cobrança, ou seja, o estado exerce alguma atividade e, por isso, cobra a taxa do contribuinte que irá usufruir da mesma.

2.2.3 Contribuições para a seguridade social

No art. 194 da Constituição Federal (1988 e alterações) é determinado que “a seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”.

E no art. 195 da Constituição Federal (1988 e alterações) é estipulado ainda que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, isto é, essas contribuições incidem sobre a folha de salário, a receita ou o faturamento, o lucro das empresas, jogos de azar e às importações.

Para Machado (2017), o que caracteriza as contribuições de seguridade social é o fato de que ingressam diretamente na lei orçamentária anual a que se refere o art. 165, parágrafo 5, inciso III da Constituição Federal (1988 e alterações), como segue:

III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público (CONSTITUIÇÃO FEDERAL, 1988).

Conforme Hack (2017), as contribuições para financiamento da seguridade social compreendem a previdência social, a saúde e assistência social, sendo as contribuições mais numerosas.

2.3 Tributos diretamente relacionados a produção de calçados

No setor calçadista, assim como em outros setores, existem peculiaridades quanto aos tributos diretamente relacionados à fabricação de calçados, por sua vez é tributada pelo ICMS, PIS, COFINS e IPI como são conhecidos pelos profissionais da contabilidade.

2.3.1 ICMS

O Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, mais conhecido como ICMS, é regulamentado pela Lei Complementar nº. 87, de 13 de setembro de 1996, sendo o tributo com a maior fonte de arrecadação para as Unidades Federativas, pois incide em qualquer operação resultante em circulação de mercadoria ainda que iniciadas no exterior.

O ICMS também é amparado pela Constituição Federal (1988 e alterações) no art. 155, inciso II, segundo o qual institui a competência tributária aos estados e ao Distrito Federal e no seu parágrafo 2º, inciso I, traz ainda que o referido imposto é não cumulativo, conseguindo compensar o valor devido em cada operação com valores de operações anteriores, além disso, no inciso III, fica especificado que “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”.

2.3.1.1 Contribuinte

O contribuinte é a pessoa física ou jurídica que paga uma obrigação tributária, o Código Tributário Nacional em seu art. 121, parágrafo único, inciso I, conceitua contribuinte como sendo o sujeito passivo da obrigação que “[...] tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador” (BRASIL, 1966).

Conforme o art. 4º⁴ da Lei Complementar nº. 87, de 13 de setembro de 1996, Brasil (1996), o contribuinte do ICMS é qualquer pessoa, física ou jurídica, que tendo finalidade de

⁴ Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte

comércio, efetue operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que se iniciem no exterior.

Além disso, a referida lei considera contribuinte a pessoa física ou jurídica, mesmo o não habitual, que realize operações de importação; seja destinatário de serviço prestado no exterior ou que este tenha iniciado no exterior; e adquira em licitação mercadorias apreendidas ou abandonadas. Fica estabelecido ainda que a responsabilidade pelo pagamento do ICMS poderá ser atribuída a terceiros quando houver omissões ou não recolhimento do tributo, e poderá o contribuinte assumir condição de substituto tributário quando, por meio de lei estadual, for atribuído a ele a responsabilidade pelo seu pagamento.

2.3.1.2 Fato gerador

O fato gerador nada mais é que a “[...] concretização da hipótese de incidência tributária prevista na lei, que gera a obrigação tributária” (FABRETTI, 2009, p. 125).

A Lei Complementar nº. 87, de 13 de setembro de 1996, em seu art. 2º, trata da incidência do ICMS, como segue:

O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores; III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza; IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual (BRASIL, 1996).

De acordo com Machado (2017), a referida lei complementar determina “Normas gerais” sobre a definição do fato gerador do ICMS que são aplicáveis a todos os estados e ao Distrito Federal, substituindo os convênios interestaduais, atendendo assim ao disposto na Constituição Federal.

2.3.1.3 Base de cálculo

interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (BRASIL, 1996).

A base de cálculo é a expressão econômica do fato gerador do tributo, se refere a uma realidade economicamente quantificável, ou seja, é o valor da operação sobre o qual incide a alíquota.

Para o ICMS a base de cálculo segundo o art. 13 da Lei Complementar nº. 87, de 13 de setembro de 1996, Brasil (1996), é o valor da operação relativa à circulação de mercadoria ou o preço de serviço prestado. Além disso, pode ser incluído na sua base de cálculo o valor do frete, caso este seja efetuado pelo próprio remetente e que seja cobrado em separado.

Machado (2017) salienta ainda que são integrantes da base de cálculo do ICMS os valores das despesas recebidas do adquirente, ou a este debitadas, bem como os descontos condicionais, ficando os descontos incondicionais excluídos, por não fazerem parte do valor da operação.

2.3.1.4 Alíquota

A alíquota é o percentual ou o valor fixo que será aplicado sobre a base de cálculo para a quantificação do montante do tributo a ser pago.

O ICMS é um dos impostos mais complexos e seus percentuais variam conforme cada estado, operação, regime de tributação ou produto. Na Constituição Federal de 1988 foi atribuído ao Senado Federal a competência de estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação, sendo facultativo a ele estabelecer alíquotas mínimas ou máximas nas operações internas (MACHADO, 2017).

No estado do Rio Grande do Sul a alíquota interna aplicável do ICMS na regra geral é de 18%, mas pode alternar entre 12% e 25%, em conformidade com a operação realizada, estabelecidas no Livro I, art. 27 do Decreto/RS nº. 37.699, de 26 de agosto de 1997. A alíquota interna de 12%, a menor do estado, é utilizada quando se tratar de uma relação de mercadorias especificadas no referido Decreto, como por exemplo os artefatos de joalheria, já a de 25%, a maior do estado, que também possui uma lista de mercadorias definida, no qual estão os artigos de antiquário entre outras mercadorias. Ainda segundo o Livro I, art. 27, do Decreto/RS nº. 37.699/97 em seu inciso X é estabelecido a alíquota de 18%, com vigência para esse percentual de 01 de janeiro de 2016 a 31 de dezembro de 2020, passando então a 17% a partir de 01 de janeiro de 2021, quando se tratar de demais mercadorias, e sendo o calçado enquadrado nesta modalidade fica sujeito a esta alíquota específica.

No entanto, as alíquotas do imposto nas operações interestaduais de acordo com o Livro I, art. 26 do mencionado Decreto, são:

I-12% (doze por cento), quando o destinatário estiver localizado nos Estados de MG, PR, RJ, SC e SP; II - 7% (sete por cento), quando o destinatário estiver localizado nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e no Estado do ES; III - 4% (quatro por cento), nas operações com bens e mercadorias importados do exterior que, após seu desembaraço aduaneiro (RICMS/97).

Em São Paulo o ICMS foi instituído pela Lei nº. 6.374, de 01 de março de 1989, mas atualmente é regulamentado pelo Decreto/SP nº. 45.490/2000 o qual determina as alíquotas internas utilizadas pelo estado, podendo variar entre 7% e 25% conforme a operação realizada. A alíquota de 7% é destinada para os gêneros alimentícios, a de 18% é usada como regra geral, a de 12% para transporte ou casos especiais, e a de 25% para telecomunicações e energia elétrica. Sendo o calçado um exemplo de caso especial, é aplicado a alíquota de 12%, redução considerada como um benefício fiscal às indústrias calçadistas de São Paulo, a ser revogada quando o estado julgar necessário.

O estado do Espírito Santo tem o ICMS regulamentado pelo Decreto/ES nº. 1.090-R, de 25 de outubro de 2002, que traz em seu art. 71, a definição das alíquotas internas praticadas, também são definidas entre 12% e 25% de acordo com os critérios estipulados pelo próprio estado, no inciso I do referido artigo, a alíquota interna de 17% é a utilizada pela indústria calçadista, nas operações realizadas no território do estado.

Conforme Emenda Constitucional nº. 87, de 16 de abril de 2015, Brasil (2015), as empresas deverão adotar a alíquota interestadual nas operações e prestações destinadas ao consumidor final localizado em outro estado, sendo ele contribuinte ou não do imposto, e caberá ao estado do destinatário o valor do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do destinatário e a alíquota interestadual. No art. 2º da referida Emenda Constitucional que inclui o art. 99 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, em seu inciso I trata sobre a partilha do imposto, a qual a partir do ano de 2019 passou a ser 100% pago ao estado de destino.

2.3.1.5 Diferimento parcial

O diferimento parcial do ICMS, utilizado no estado do Rio Grande do Sul nas indústrias calçadistas, conforme o Livro III, art. 1º do Decreto/RS, nº. 37.699/97 (RICMS/97), é uma técnica de tributação que adia o pagamento de uma parcela do imposto devido na operação para uma etapa posterior. Por conseguinte, a base de cálculo do ICMS, nas operações calçadista com alíquota de 18%, passa a ser 66,667%, ficando, portanto, diferido 33,333% do valor da operação. Este benefício tem seu pagamento efetivado na próxima operação realizada, isto é, o

lojista é a pessoa jurídica responsável pelo pagamento dos 33,333% de ICMS que foi diferido da venda realizada pela indústria fabricante do calçado.

2.3.1.6 Crédito presumido

No estado do Rio Grande do Sul existe também o crédito presumido de ICMS, mecanismo utilizado para reduzir a carga tributária incidente nas operações que envolvam a circulação de mercadorias e serviços. De acordo com o Livro I, art. 32, inciso CXLI, do Decreto/RS nº. 37.699/97 (RICMS/97), fica assegurado ao crédito fiscal presumido, correspondente a 8,5%, com vigência até 31 de dezembro de 2020, do valor do imposto devido nas vendas interestaduais de produção própria aos estabelecimentos fabricantes de calçados ou de artefatos de couro.

2.3.2 PIS e COFINS

Os Programas de Integração Social - PIS foi instituído pela Lei Complementar nº. 7, de 7 de setembro de 1970 e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS foi estabelecida pela Lei Complementar nº. 70, de 30 de dezembro de 1991.

O PIS é destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas e sua contribuição, conforme estabelecido no art. 239⁵ da Constituição Federal (1988 e alterações), tem como objetivo financiar o programa do seguro-desemprego, o abono e a participação na receita de órgãos e entidades.

A COFINS segundo o art. 1º da Lei Complementar nº. 70/1991:

[...] fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fim das áreas de saúde, previdência e assistência social (BRASIL, 1991).

⁵ Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego, outras ações da previdência social e o abono de que trata o § 3º deste artigo (CONSTITUIÇÃO FEDERAL, 1988).

O inciso I do art. 195 da Constituição Federal (1988 e alterações) trata da seguridade social do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma de lei, incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos, a receita ou faturamento e ainda o lucro.

Ambas as contribuições incidiam sobre o faturamento de forma cumulativa, no entanto a partir das Leis nº. 10.637/02 (PIS) e nº. 10.833/03 (COFINS) tornaram-se tributos não-cumulativos (FABRETTI, 2009).

Além disso, o autor Fabretti (2009) ressalta que tanto o PIS como a COFINS passam a vigorar com os dois sistemas, isto é, o não-cumulativo para as empresas optantes pelo regime do lucro real e o cumulativo para as empresas que se encaixarem nas condições previstas nas Leis nº. 10.637/02 (PIS) e nº. 10.833/03 (COFINS), que são, portanto, as pessoas jurídicas classificadas como instituições financeiras e as operadoras de planos de saúde; as tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado; as optantes pelo Simples; as imunes a impostos; os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas; as sociedades cooperativas; entre outras situações previstas nessas leis.

2.3.2.1 Contribuinte

De acordo com Hauser (2017), o contribuinte das obrigações sociais para o PIS e a COFINS são as pessoas jurídicas de direito privado, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista.

E conforme estabelecido no art. 4º da Lei nº. 10.637/02: “o contribuinte da contribuição para o PIS/Pasep é a pessoa jurídica que auferir as receitas a que se refere o art. 1º” (BRASIL, 2002). E no art. 5º da Lei nº. 10.833/03: “o contribuinte da COFINS é a pessoa jurídica que auferir as receitas a que se refere o art. 1º” (BRASIL, 2003).

2.3.2.2 Fato gerador

Tanto o PIS como a COFINS possuem o faturamento mensal como seu fato gerador, ou seja, o total de receitas recebidas pela pessoa jurídica (FABRETTI, 2009).

2.3.2.3 Base de cálculo

Para o PIS e a COFINS a base de cálculo era o valor do faturamento mensal de acordo com as Leis Complementares nº. 07/70 (PIS) e nº. 70/91 (COFINS), entretanto em 1998 a

Emenda Constitucional n.º. 20 alterou a regulamentação das contribuições sociais, que passou a abranger na sua incidência a receita e não apenas o faturamento. A palavra “receita” possui diversos significados, porém na área contábil receita nada mais é do que a entrada monetária que acontece em uma empresa, isto é, ganhos de qualquer origem que se relacionam com as contas do patrimônio da organização. A Lei n.º. 9.718/98 foi a responsável pela unificação dos termos receitas e faturamento para essas contribuições, conceituando faturamento como receita total, que inclui todas as receitas independentes da denominação ou classificação contábil (FABRETTI, 2009).

Sendo duas contribuições que tiveram origem em diferentes legislações, as bases de cálculo são semelhantes, pois nas duas é feita a soma das receitas auferidas com as exceções e exclusões previstas pelas leis. O art. 1º das Leis n.º. 10.637/02 (PIS) e n.º. 10.883/03 (COFINS) definem respectivamente:

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (BRASIL, 2002).

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (BRASIL, 2003).

Hauser (2017) reafirma que a base de cálculo do PIS e da COFINS é a receita auferida no mês deduzindo-se os valores que já o tenham integrado, previstos em lei, referente a receitas não tributáveis por essas duas contribuições.

2.3.2.4 Alíquota

A alíquota utilizada para calcular o valor da obrigação do PIS no sistema não-cumulativo é de 1,65% como definido no art. 2º⁶ da Lei n.º. 10.637, de 30 de dezembro de 2002, Brasil (2002), sendo esta aplicada sobre a base de cálculo apurada pelas empresas optantes pelo regime tributário do lucro real. Por outro lado, no sistema cumulativo das empresas que apuram seu imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado, a alíquota do PIS é de 0,65% incidente sobre a receita total apurada.

⁶ Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) (BRASIL, 2002).

Já a alíquota para a COFINS no sistema não-cumulativo, utilizada pelas empresas que apuram seu imposto de renda com base no regime tributário do lucro real, é de 7,6% segundo o art. 2º⁷ da Lei nº. 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (BRASIL, 2003). No sistema cumulativo da COFINS é aplicado o percentual de 3% sobre a base cálculo calculada pelas empresas que se enquadram no regime tributário do lucro presumido ou arbitrado.

As contribuições do PIS e da COFINS incidentes sobre a receita financeira das empresas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativo, de acordo com o art. 1º⁸ do Decreto nº. 8.426/2015, devem aplicar as alíquotas de 0,65% e 4% respectivamente para apurar os valores das referidas contribuições.

No setor calçadista dos estados brasileiros, optantes pelo lucro real, o sistema tributário adotado para apuração das contribuições do PIS e da COFINS é o sistema não-cumulativo, segundo Castardo (2008), é a forma pela qual se pode apurar um crédito de modo que seja abatido no que for devido em um mesmo período correspondente, resultando, assim, na redução da contribuição devida.

2.3.3 I.P.I.

O Imposto sobre Produtos Industrializados, que abreviadamente é intitulado como IPI, é de competência da União, consta na Constituição Federal (1988 e alterações) em seu art. 153⁹, inciso IV, e no Código Tributário Nacional, Brasil (1966), em seu art. 46, além disso foi regulamentado pelo Decreto nº. 7.212/2010 que traz a regulamentação da cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do IPI. É um imposto que incide sobre o consumo, isto é, sobre os produtos industrializados.

2.3.3.1 Fato gerador

Conforme o art. 46 do Código Tributário Nacional, Brasil (1966), tem como fator gerador:

⁷ Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) (BRASIL, 2003).

⁸ Art. 1º Ficam restabelecidas para 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 4% (quatro por cento), respectivamente, as alíquotas da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das referidas contribuições (BRASIL, 2015).

⁹ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: IV - produtos industrializados; (CONSTITUIÇÃO FEDERAL, 1988).

I - O seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira; II - A sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51; III - A sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão. Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo (BRASIL, 1966).

Também são considerados como fato gerador do IPI, conforme o parágrafo único do art. 51¹⁰ do Código Tributário Nacional, Brasil (1966), as saídas de qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante. Para Hack (2015), o fato gerador do IPI envolve um processo prévio de industrialização do produto a ser comercializado, sendo então a transformação de matérias-primas e insumos diversos em um produto que será colocado à venda no mercado nacional, ocasionando assim a comercialização do produto industrializado anteriormente.

2.3.3.2 Base de cálculo

A base de cálculo do IPI, de acordo com o art. 47 do Código Tributário Nacional é o valor do produto industrializado calculado na operação de saída econômica do estabelecimento produtor, ou o valor do produto importado, ou ainda o valor da arrematação do produto que foi levado a leilão (BRASIL, 1966).

2.3.3.3 Alíquotas

No Decreto nº. 8.950, de 29 de dezembro de 2016 fica estabelecido as alíquotas aplicáveis a cada produto, isto é, a Tabela de Incidência do IPI (TIPI), que submetem-se ao princípio da seletividade implicando na “[...] tributação diferenciada conforme qualidade do que é objeto da tributação” (PAULSEN; MELO, 2018, p. 106). Logo, o imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos.

Para a indústria produtora de calçados este imposto é considerado com alíquota zero na saída de mercadorias de acordo com o Capítulo 64 da TIPI (Decreto nº. 8.950/2016) no qual o calçado está enquadrado, ou seja, a emissão das notas fiscais de saídas, de todos os produtos

¹⁰ Art. 51. Contribuinte do imposto é: Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante (BRASIL, 1966).

presentes neste referido capítulo, não deve ter o destaque deste imposto referente a industrialização.

Por se tratar de um imposto de classificação federal, a alíquota aplicável para os estados do Rio Grande do Sul, São Paulo e Espírito Santo é a mesma, portanto alíquota zero para o calçado.

2.3.3.4 Suspensão

E ainda existe a suspensão de IPI, realizada na entrada de mercadorias destinadas a industrialização, isto é, a indústria calçadista precisa estar enquadrada nos requisitos estabelecidos pelo art. 29¹¹ da Lei nº. 10.637, de 30 de dezembro de 2002, para que possa solicitar junto aos seus fornecedores a suspensão do imposto na hora da compra de matérias-primas e insumos, que sejam destinados a produção de calçados, desde que essas mercadorias sejam produção própria do fornecedor, não podendo ser compras de produtos revendidos.

A empresa-objeto do estudo está enquadrada nos requisitos estabelecidos pela lei mencionada anteriormente, então consegue optar pela suspensão do IPI na hora de realizar suas compras de mercadorias destinadas à produção do calçado junto a seus fornecedores.

2.3.4 Faturamento

O faturamento de uma empresa conforme Hack (2015), é o valor das vendas de mercadorias e/ou prestação de serviços realizadas em determinado período menos o valor das deduções neste mesmo período, resulta-se no faturamento líquido auferido pela pessoa jurídica.

O conceito de faturamento, de acordo com a Lei nº. 9.718/98, é o total da receita bruta da pessoa jurídica, que corresponde ao total das receitas auferidas, desconsiderando o tipo de atividade exercida e a classificação contábil adotada (FABRETTI, 2009).

Para o Supremo Tribunal Federal, conforme destaca o escritor Paulsen (2012), o faturamento corresponde ao produto das atividades específicas de cada empresa, ou seja, é composto pela receita da venda de mercadorias e/ou a prestação de serviços.

¹¹ Art. 29. As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos classificados nos Capítulos 2, 3, 4, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 23 (exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex-01 no código 2309.90.90), 28, 29, 30, 31 e 64, no código 2209.00.00 e 2501.00.00, e nas posições 21.01 a 21.05.00, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não tributados), sairão do estabelecimento industrial com suspensão do referido imposto (BRASIL, 2002).

3 METODOLOGIA

Metodologia é um conjunto de abordagens técnicas e processos utilizados para formular e resolver problemas de aquisição objetiva do conhecimento de uma maneira sistemática. De acordo com o dicionário da língua portuguesa metodologia é: “[...] conjunto de procedimentos, regras e técnicas em que se baseia determinada disciplina” (XIMENES, 2000, p. 625).

Este artigo caracteriza-se por uma abordagem quantitativa, de caráter exploratório, e fará uso dos procedimentos de levantamento bibliográfico e do estudo de caso, em uma indústria calçadista com sede no Vale do Paranhana/RS, para proporcionar uma visão geral sobre o assunto tratado.

3.1 Métodos utilizados à pesquisa

Dentre as várias áreas do conhecimento humano, a pesquisa pode ser classificada quanto sua natureza, abordagem, objetivos e procedimentos. Quanto à natureza, o presente artigo se enquadra como uma pesquisa aplicada, de acordo com Gil (2010), é voltada a aquisição de conhecimento com vistas à aplicação numa situação específica.

A pesquisa com uma abordagem quantitativa, conforme Perovano (2016), consiste na explicação de fenômenos por meio da coleta de dados que serão analisados através de métodos matemáticos.

Segundo Gil (2010), a pesquisa caracterizada como exploratória tem o objetivo de proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito. Portanto, seu planejamento é bastante flexível, de modo que possibilite a consideração dos mais variados aspectos relativos ao fato estudado, envolvendo então o levantamento bibliográfico e estudo de caso.

Em se tratando dos procedimentos, foi utilizado o levantamento ou pesquisa bibliográfica, que para Oliveira (2001), tem por finalidade conhecer as diferentes formas de contribuição científica que se realizaram sobre determinado assunto ou fenômeno, e também o estudo de caso, que na visão de Yin (2001, p. 33), é uma “estratégia de pesquisa que compreende um método que abrange tudo, com a lógica de planejamento incorporando abordagens específicas à coleta de dados e análise de dados”. É uma pesquisa ampla sobre um assunto específico que exige empenho para identificar problemas, analisar evidências, permitindo um aprofundamento do conhecimento sobre o assunto.

3.2 Meios utilizados à pesquisa

Para o desenvolvimento da fundamentação teórica foi indispensável o estudo de diversos autores e fontes de pesquisa, como livros, artigos científicos, a legislação correspondente ao assunto tratado e sites da internet, a fim de se compreender a conceituação de cada tema abordado.

O aprofundamento no assunto foi realizado através de um estudo de caso desenvolvido a partir de relatórios contábeis, referentes ao ano calendário de 2019, disponibilizados pela empresa-objeto do presente estudo por meio eletrônico. A pesquisa foi realizada no período de maio a julho de 2020, no qual foi analisado os dados presentes nos relatórios contábeis.

Sendo que, o principal objetivo foi identificar qual o impacto da carga tributária destinada ao setor calçadista através de uma comparação com três diferentes Estados da União, entre eles, Rio Grande do Sul que é o estado sede da empresa analisada, São Paulo e Espírito Santo, para assim verificar qual destes estados pode ser considerado o melhor para instalação de uma indústria de calçados, e saber ainda a diferença existente entre a carga tributária destas Unidades Federativas.

Além disso, é importante informar que a identidade da empresa estudada, assim como a de seu gestor, foi preservada, após a assinatura por ambas as partes, ou seja, pesquisadora e empresário, do Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE), o qual foi guardado e mantido em sigilo, assegurando assim total confidencialidade da pesquisa.

3.3 Análise dos dados

Depois de enviado a solicitação dos relatórios contábeis e algumas informações sobre a empresa, o gestor da empresa teve um prazo de quinze dias para retornar o e-mail com os relatórios contábeis juntamente com o TCLE devidamente assinado. Após o recebimento, os materiais foram impressos para análise.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Apresenta-se neste capítulo, o estudo de caso realizado na empresa-objeto selecionada, que teve como principal objetivo, identificar qual o impacto da carga tributária destinada ao setor calçadista através de uma comparação com três diferentes Estados da União: Rio Grande do Sul; São Paulo; e Espírito Santo.

4.1 Caracterização da empresa-objeto

A empresa-objeto deste estudo de caso está localizada no Vale do Paranhana/RS, com mais de 30 anos de experiência na fabricação de calçados. A indústria tem seu foco voltado para o público adulto feminino, produzindo em média 20 mil pares de sapatos por dia, contando com cerca de 3 mil colaboradores contratados e também mão-de-obra terceirizada. Dispõe de sete unidades fabris espalhadas pelo interior gaúcho e ainda possui nove lojas próprias distribuídas pelo Brasil. Para um melhor desenvolvimento deste estudo foi utilizado o nome fictício “Elegante Calçados LTDA” para se referir a empresa, já que não foi autorizado a divulgação de seu nome nem de informações que a possam identificar. A Elegante Calçados LTDA está enquadrada na tributação do lucro real, portanto é contribuinte do ICMS e a origem da venda de suas mercadorias ocorre em todo território nacional.

4.2 Tributos federais diretamente relacionados ao calçado

Conforme visto neste artigo, os tributos federais diretamente relacionados à fabricação de calçados são o PIS, a COFINS e o IPI, que por serem de competência federal obriga todos os estados brasileiros a aderir as regras estabelecidas pela legislação competente a cada tributo, apresentando assim os mesmos critérios de base de cálculo e mesmas alíquotas.

Para apurar as contribuições do PIS e da COFINS, no regime não cumulativo, a base de cálculo sobre o faturamento utilizada pela Elegante Calçados LTDA é composta pelos valores das vendas e revendas no mercado interno. Porém, é desconsiderado, caso tenha no período apurado, os valores correspondentes as vendas de exportações, as vendas equiparadas a exportação e as vendas a áreas de livre comércio/zona franca de Manaus.

Do valor do faturamento encontrado é subtraído os valores das devoluções recebidas pela empresa, bem como o valor do IPI sobre a revenda de materiais, conforme demonstrado na Tabela 1 a seguir.

Tabela 1 - Base de cálculo PIS e COFINS sobre faturamento

Descrição Base de cálculo	Valor Base de cálculo
Vendas Mercado Interno	R\$252.514.647,74
Revenda de materiais	R\$843.720,37
Vendas Loja	R\$1.497.126,58
Revenda de produtos marcas	R\$556.436,67

Devoluções vendas Mercado Interno	(R\$8.023.958,75)
Devoluções revenda de materiais	(R\$25.595,30)
IPI s/ Revenda de Materiais	(R\$7.144,16)
Total Base de Cálculo	R\$247.355.233,15

Fonte: Adaptado pela autora (2020).

Por serem do sistema não cumulativo, o PIS e a COFINS possuem crédito sobre as operações de compras de matéria-prima e insumos, frete sobre as vendas (logística), a energia elétrica gasta pela indústria na fabricação do calçado, no aluguel de prédios e máquinas, nas despesas com manutenção de máquinas, na despesa com mão de obra e ainda nos gastos gerais de fabricação, ou seja, o PIS e a COFINS geram crédito sobre todas as despesas indústrias que a empresa possua no período apurado de acordo com as operações realizadas, por esse motivo na Tabela 2, abaixo, foi demonstrado a base de cálculo do crédito dessas duas contribuições.

Tabela 2 - Base de cálculo crédito PIS e COFINS

Descrição Base de cálculo	Valor Base de cálculo
Compras de matéria-prima	R\$8.068.680,91
Frete s/vendas	R\$9.070.838,75
Energia Elétrica	R\$4.077.291,77
Aluguéis de prédios e máquinas	R\$568.000,22
Manutenção de máquinas	R\$1.657.454,50
Mão-de-obra	R\$105.779.158,68
Gastos Gerais de Fabricação	R\$11.376.004,64
Total Base de Cálculo	R\$140.597.429,47

Fonte: Adaptado pela autora (2020).

Nas Tabelas 3 e 4, a seguir, é possível visualizar o cálculo da apuração do PIS e da COFINS do ano calendário de 2019 para os estados do Rio Grande do Sul, São Paulo e Espírito Santo, considerando a alíquota utilizada de 1,65% e 7,6% aplicada sobre o faturamento em conformidade com o estabelecido na legislação já vista anteriormente, que regulamentam essas duas contribuições. E ainda, nas referidas tabelas pode ser visto o cálculo da apuração do PIS e da COFINS sobre a receita financeira bruta da empresa, independentemente de ter ou não despesas financeiras no período, no qual foi aplicado os percentuais de 0,65% e 4% respectivamente como estipulado pelo Decreto nº. 8.426/2015. Além disso, consta os valores do crédito de PIS e COFINS apurado, foram aplicados os mesmos percentuais de 1,65% e 7,6%, sendo que este crédito é subtraído do valor do débito calculado pela empresa, gerando assim o montante de PIS e COFINS devido pela Elegante Calçados LTDA.

Tabela 3 - Apuração da PIS

Descrição/Estado	Rio Grande do Sul	São Paulo	Espírito Santo
Base de cálculo Faturamento	R\$247.355.233,15	R\$247.355.233,15	R\$247.355.233,15
Valor débito PIS s/ Faturamento (1,65%)	R\$4.081.361,35	R\$4.081.361,35	R\$4.081.361,35
Base de cálculo Receita Financeira	R\$6.825.049,75	R\$6.825.049,75	R\$6.825.049,75
Valor débito PIS s/ Receita Financeira (0,65%)	R\$44.362,82	R\$ 44.362,82	R\$44.362,82
Base de cálculo do crédito do PIS	R\$140.597.429,47	R\$140.597.429,47	R\$140.597.429,47
Valor crédito do PIS (1,65%)	R\$2.319.857,59	R\$2.319.857,59	R\$2.319.857,59
Total PIS apurado	R\$1.805.866,58	R\$1.805.866,58	R\$1.805.866,58

Fonte: Adaptado pela autora (2020).

Tabela 4 - Apuração da COFINS

Descrição/Estado	Rio Grande do Sul	São Paulo	Espírito Santo
Base de cálculo Faturamento	R\$247.355.233,15	R\$247.355.233,15	R\$247.355.233,15
Valor débito COFINS s/ Faturamento (7,6%)	R\$18.798.997,72	R\$18.798.997,72	R\$18.798.997,72
Base de cálculo Receita Financeira	R\$6.825.049,75	R\$6.825.049,75	R\$6.825.049,75
Valor débito COFINS s/ Receita Financeira (4%)	R\$273.001,99	R\$273.001,99	R\$273.001,99
Base de cálculo do crédito da COFINS	R\$140.597.429,47	R\$140.597.429,47	R\$140.597.429,47
Valor crédito da COFINS (7,6%)	R\$10.685.404,64	R\$10.685.404,64	R\$10.685.404,64
Total COFINS apurado	R\$8.386.595,07	R\$8.386.595,07	R\$8.386.595,07

Fonte: Adaptado pela autora (2020).

Identifica-se, assim, que a Elegante Calçados LTDA no ano de 2019 gerou o valor total para o PIS de R\$1.805.866,58 (um milhão, oitocentos e cinco mil, oitocentos e sessenta e seis reais com cinquenta e oito centavos) e para a COFINS de R\$8.386.595,07 (oito milhões, trezentos e oitenta e seis mil, quinhentos e noventa e cinco reais com sete centavos), para os três estados analisados, afinal a legislação pertinente aos tributos federais é igual em todo território nacional.

Outro imposto de classificação federal referente a produção de calçados é o IPI, tributado com alíquota zero nas saídas de mercadorias, em conformidade com o definido na TIPI - Tabela de Incidência do IPI, além disso nas operações de compras de matéria-prima e insumos, a Elegante Calçados LTDA está enquadrada na suspensão de IPI como verificado previamente. Portanto, é um imposto que não impacta na carga tributária da empresa, pois não possui destaque em suas operações de fabricação de calçados.

4.3 Tributos estaduais diretamente relacionados ao calçado

Para os impostos estaduais diretamente relacionados a produção de calçados se tem apenas o ICMS, que é um imposto bastante complexo e de responsabilidade de cada estado, isto é, cabe a cada um estipular os critérios e percentuais a serem aplicados nas suas operações. No entanto, existem algumas regras gerais para este tributo, como sua incidência em qualquer operação que resulte em circulação de mercadoria, ainda que, estas se iniciem no exterior segundo a legislação pertinente.

4.3.1 Crédito presumido de ICMS no Rio Grande do Sul

Como já visto, o estado do Rio Grande do Sul possui o benefício fiscal do crédito presumido, definido pelo Decreto/RS nº. 37.699/97 (RICMS/97), que é calculado sobre o total de ICMS apurado nas operações interestaduais praticadas pela indústria, ou seja, é aplicado o percentual de 8,5% no valor líquido encontrado como pode ser visualizado na Tabela 5, na sequência.

Tabela 5 - Crédito presumido de ICMS

Total do ICMS gerado nas vendas interestaduais	R\$20.975.704,86
Total do ICMS gerado nas devoluções interestaduais	(R\$633.902,38)
Base de cálculo crédito presumido	R\$20.341.802,48
Valor crédito presumido (8,5%)	R\$1.729.053,21

Fonte: Adaptado pela autora (2020).

Verifica-se, então, que o crédito presumido apurado pela Elegante Calçados LTDA é no valor de R\$1.729.053,21 (um milhão, setecentos e vinte e nove mil, cinquenta e três reais e vinte e um centavo), sendo este deduzido do montante final do ICMS apurado no período.

4.3.2 Cálculo da apuração do ICMS nos três estados

Ao apurar o ICMS devido em uma empresa, diversos fatores devem ser levados em consideração, como por exemplo, em qual localidade foi realizada suas operações de compra de matéria-prima e insumos, bem como para qual região do Brasil foi efetivada as vendas de mercadorias produzidas. Dessa forma, foi calculado percentuais para saber quanto correspondia ao total de faturamento das operações estadual e interestadual e, também, nas operações de

compras feitas dentro e fora do estado, através de dados presentes nos relatórios fornecidos pela empresa.

Na Tabela 6, abaixo, é demonstrado o cálculo da apuração do ICMS da Elegante Calçados LTDA para o ano de 2019, considerando que 27% do seu faturamento no mercado interno foi realizado com operações estaduais deduzindo o valor das devoluções estaduais recebidas, equivalentes a 30% do total das devoluções da empresa, bem como o valor das operações de compras de matéria-prima realizadas dentro do estado que corresponde a 75% do total das compras feitas.

Portanto, foram aplicadas as alíquotas de 18% para o estado do Rio Grande do Sul, conforme estabelecido pelo Decreto/RS nº. 37.699/97, para São Paulo a alíquota utilizada para efetuar o cálculo foi de 12%, de acordo com Decreto/SP nº. 45.490/2000, e para o Espírito Santo foi usado a alíquota de 17% segundo o Decreto/ES nº. 1.090-R/2002. Além disso, no Rio Grande do Sul foi praticado o diferimento parcial, já esclarecido anteriormente neste artigo, que é um benefício fiscal oferecido pelo estado, que reduz a base de cálculo encontrada para 66,667%.

Tabela 6 - Apuração do ICMS das operações estaduais

Descrição/Estado	Rio Grande do Sul (18%)	São Paulo (12%)	Espírito Santo (17%)
Faturamento gerado nas saídas estadual	R\$68.961.221,47	R\$68.961.221,47	R\$68.961.221,47
Devoluções vendas estaduais	(R\$2.414.866,22)	(R\$2.414.866,22)	(R\$2.414.866,22)
Compras de matéria-prima	(R\$6.051.510,68)	(R\$6.051.510,68)	(R\$6.051.510,68)
Diferimento Parcial de ICMS	(R\$20.164.746,54)	R\$0,00	R\$0,00
Base de Cálculo ICMS	R\$40.330.098,03	R\$60.494.844,57	R\$60.494.844,57
Total ICMS estadual apurado	R\$7.259.417,65	R\$7.259.381,35	R\$10.284.123,58

Fonte: Adaptado pela autora (2020).

Nas operações interestaduais, Tabela 7, foi considerado 73% do faturamento total da empresa, dessas vendas, 85% foram para os estados das regiões Sul e Sudeste, exceto Espírito Santo, sendo aplicado a alíquota de 12% e nas operações de vendas para as regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e no Espírito Santo, que corresponde a 15% do faturamento interestadual, foi calculado com alíquota de 7% em conformidade com Decreto nº. 37.699/97. Para realizar o cálculo, também foi descontado os valores referentes a devoluções interestaduais, no qual 85% das devoluções de fora do estado possuem destaque de ICMS de 12% e os outros 15% possuem ICMS com alíquota de 7%, além disso, é subtraído o valor das compras de matérias-primas e insumos conforme alíquota de ICMS praticada em cada região,

ou seja, 95% das compras interestaduais com alíquota de 12% de ICMS e 5% com alíquota de 7%.

Tabela 7 - Apuração do ICMS das operações interestaduais

Descrição/Estado	Rio Grande do Sul	São Paulo	Espírito Santo
Faturamento gerado nas saídas Interestadual - 12% ICMS	R\$158.483.103,41	R\$158.483.103,41	R\$158.483.103,41
Faturamento gerado nas saídas Interestadual - 7% ICMS	R\$27.967.606,48	R\$27.967.606,48	R\$27.967.606,48
Devoluções vendas Interestadual - 12% ICMS	(R\$4.789.484,66)	(R\$4.789.484,66)	(R\$4.789.484,66)
Devoluções vendas Interestadual - 7% ICMS	(R\$845.203,18)	(R\$845.203,18)	(R\$845.203,18)
Compras de matéria-prima Interestadual - 12% ICMS	(R\$1.916.311,72)	(R\$1.916.311,72)	(R\$1.916.311,72)
Compras de matéria-prima Interestadual - 7% ICMS	(R\$100.858,51)	(R\$100.858,51)	(R\$100.858,51)
Base de Cálculo das operações a 12% ICMS	R\$151.777.307,03	R\$151.777.307,03	R\$151.777.307,03
Valor apurado das operações a 12% ICMS	R\$18.213.276,84	R\$18.213.276,84	R\$18.213.276,84
Base de Cálculo das operações a 7% ICMS	R\$27.021.544,79	R\$27.021.544,79	R\$27.021.544,79
Valor apurado das operações a 7% ICMS	R\$1.891.508,14	R\$1.891.508,14	R\$1.891.508,14
Valor do Crédito Presumido de ICMS	(R\$1.729.053,21)	R\$0,00	R\$0,00
Total ICMS interestadual apurado	R\$18.375.731,77	R\$20.104.784,98	R\$20.104.784,98

Fonte: Adaptado pela autora (2020).

Após os cálculos realizados nas operações estaduais e interestaduais, é possível identificar o montante de ICMS devido em cada estado, ou seja, a soma do valor do ICMS apurado no ano calendário de 2019 pela Elegante Calçados LTDA conforme apresentado na Tabela 8, a seguir.

Tabela 8 - Apuração total do ICMS por estado

Estado	ICMS Estadual	ICMS Interestadual	ICMS Apurado
Rio Grande do Sul	R\$7.259.417,65	R\$18.375.731,77	R\$25.635.149,42
São Paulo	R\$7.259.381,35	R\$20.104.784,98	R\$27.364.166,33
Espírito Santo	R\$10.284.123,58	R\$20.104.784,98	R\$30.388.908,56

Fonte: Adaptado pela autora (2020).

O total de ICMS apurado para o estado do Rio Grande do Sul foi de R\$25.635.149,42 (vinte cinco milhões, seiscentos e trinta e cinco mil, cento e quarenta e nove reais com quarenta

e dois centavos), o menor em comparação com o estado de São Paulo que obteve R\$27.364.166,33 (vinte sete milhões, trezentos e sessenta e quatro mil, cento e sessenta e seis reais com trinta e três centavos) e Espírito Santo que teve R\$30.388.908,56 (trinta milhões, trezentos e oitenta e oito mil, novecentos e oito reais com cinquenta e seis centavos). Sendo então, Espírito Santo a Unidade Federativa com o maior valor de ICMS devido no período.

4.4 Tributos municipais diretamente relacionados ao calçado

Após contato com os responsáveis pelo setor tributário das prefeituras de Franca/SP, Vitória/ES e Parobé/RS, no dia 22 de maio de 2020, foi confirmado que os municípios não praticam nenhum tipo de cobrança de taxa ou impostos diretamente relacionados com a fabricação de calçados das indústrias instaladas nos municípios, dessa forma, fica assegurado que os tributos municipais não fazem parte da carga tributária calçadista.

4.5 Comparativo dos valores devidos em cada estado

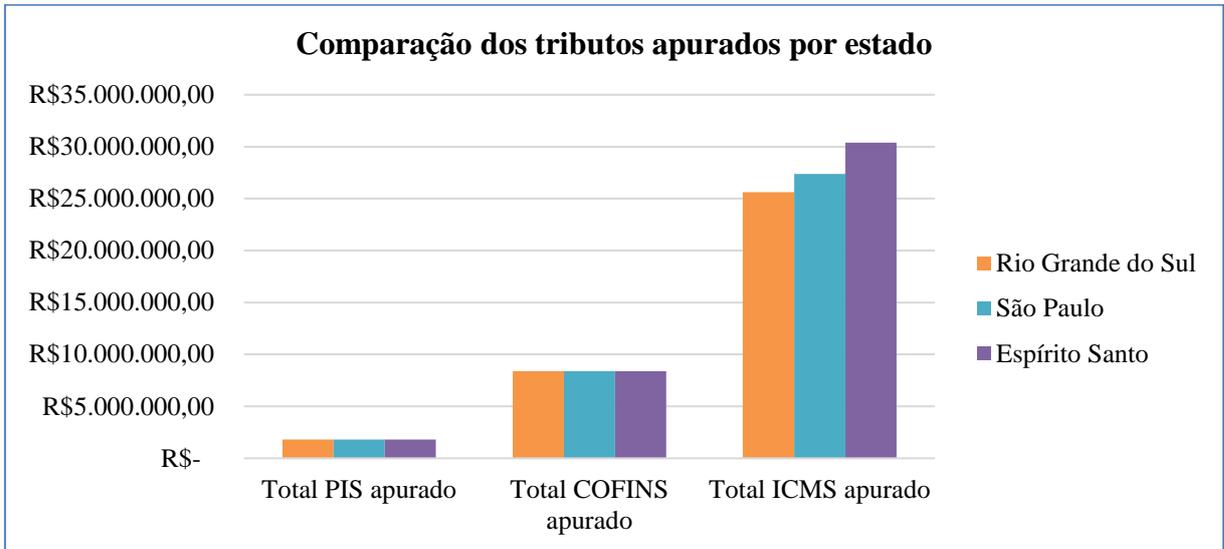
Para melhor evidenciar a diferença existente da carga tributária diretamente relacionada na fabricação de calçados, a Tabela 9 demonstra os valores devidos que a Elegante Calçados LTDA apresentaria se estivesse instalada em outro estado que não fosse o Rio Grande do Sul, onde é a sede de sua indústria.

Tabela 9 - Total de tributos apurados por estado

Estado	PIS Apurado	COFINS Apurado	ICMS Apurado	TOTAL DOS TRIBUTOS
Rio Grande do Sul	R\$1.805.866,58	R\$8.386.595,07	R\$25.635.149,42	R\$35.827.611,07
São Paulo	R\$1.805.866,58	R\$8.386.595,07	R\$27.364.166,33	R\$37.556.627,98
Espírito Santo	R\$1.805.866,58	R\$8.386.595,07	R\$30.388.908,56	R\$40.581.370,21

Fonte: Adaptado pela autora (2020).

O Gráfico 1, abaixo, ilustra um comparativo da carga tributária apurada no Rio Grande do Sul, São Paulo e Espírito Santo, facilitando assim a identificação de qual dos três estados analisado obteve o mais elevado valor de tributos diretamente relacionado a produção de calçados.

Gráfico 1 - Comparação dos tributos apurados por estado

Fonte: Adaptado pela autora (2020).

Observa-se então, que a maior carga tributária é a do estado do Espírito Santo a qual gera um montante de R\$40.581.370,21 (quarenta milhões, quinhentos e oitenta e um mil, trezentos e setenta reais com vinte e um centavo), por outro lado Rio Grande do Sul é o que possui a menor delas com um montante de R\$35.827.611,07 (trinta e cinco milhões, oitocentos e vinte e sete mil, seiscentos e onze reais com sete centavos), já São Paulo ficou com uma carga tributária de R\$37.556.627,98 (trinta e sete milhões, quinhentos e cinquenta e seis mil, seiscentos e vinte e sete reais com noventa e oito centavos) intermediária em comparação com os outros dois estados analisados.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com os tributos brasileiros cobrados de todas as pessoas jurídicas, é relevante que os empresários do setor calçadista, obtenham mais conhecimento quanto a carga tributária diretamente relacionada, para assim conseguir eleger o estado certo para um novo investimento empresarial, com mais benefícios à organização.

Através deste artigo, pode-se compreender que todos os detalhes da carga tributária são importantes, que as constantes análises tributárias são fundamentais para uma boa gestão em qualquer empresa e que cada estado possui sua legislação tributária pertinente, apesar dos tributos federais obrigarem todos os estados brasileiros a aderirem às mesmas regras estabelecidas na legislação.

Este estudo de caso buscou descrever e relacionar todos os impostos, taxas e contribuições existentes diretamente relacionadas a produção de calçados das Unidades Federativas do Rio Grande do Sul, São Paulo e Espírito Santo, a fim de identificar a diferença da carga tributária entre estes três estados.

Após o levantamento bibliográfico foi constatado que apenas o ICMS, o PIS, a COFINS e o IPI fazem parte da carga tributária calçadista, e que somente o ICMS apresenta regras diferenciadas para cada estado, assim como benefícios fiscais. Além disso, foi verificado que o IPI tem sua alíquota reduzida a zero na produção de calçados de todos os estados brasileiros e por ser um tributo de competência federativa não afeta então na carga tributária calçadista.

Analisado os tributos da Elegante Calçados LTDA, foi possível identificar: se a empresa estivesse instalada no estado do Espírito Santo ela obteria a maior carga tributária, diretamente relacionada a produção de calçados, em comparação com os três estados analisados, pois não apresenta nenhum benefício a indústrias calçadistas e ainda pratica a segunda maior alíquota estadual de ICMS.

Por outro lado, o Rio Grande do Sul, estado onde a Elegante Calçados LTDA está localizada, apresenta a menor carga tributária, visto que oferece os benefícios do crédito presumido e o diferimento parcial do ICMS, reduzindo o montante tributário devido no período apurado.

Cabe ressaltar que, estando estabelecida no Rio Grande do Sul o valor total dos tributos apurados foi de R\$35.827.611,07 (trinta e cinco milhões, oitocentos e vinte e sete mil, seiscentos e onze reais com sete centavos), porém se fosse no estado de São Paulo, no ano de 2019, a empresa teria um aumento de 4,83% ou de 13,27% no caso do Espírito Santo. Confirmando então a existência de uma diferença tributária entre os três estados e que o Rio Grande do Sul pode ser considerado o melhor para instalar uma indústria de calçados.

Contudo, sugere-se, como trabalhos futuros, a realização de um estudo comparando outros diferentes Estados da União, para assim cada vez mais conseguir identificar qual das 27 Unidades Federativas é a melhor para fazer um novo investimento empresarial.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília, 1966. Disponível: em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em: 07 mar. 2020.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 07 mar. 2020.

_____. Decreto nº 8.426, de 1º de abril de 2015. Restabelece as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das referidas contribuições. **Diário Oficial** [República Federativa do Brasil], Brasília, DF, 01 abr. 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2015-2018/2015/Decreto/D8426.htm. Acesso em: 12 jun. 2020.

_____. Decreto nº 8.950, de 29 de dezembro de 2016. Aprova a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI. **Diário Oficial** [República Federativa do Brasil], Brasília, DF, 30 dez. 2016. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Decreto/D8950.htm#anexo. Acesso em: 14 mar. 2020.

_____. Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. **Diário Oficial** [República Federativa do Brasil], Brasília, DF, 16 jun. 2010. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm. Acesso em: 14 mar. 2020.

_____. Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998. Modifica o sistema de previdência social, estabelece normas de transição e dá outras providências. **Diário Oficial** [República Federativa do Brasil], Brasília, DF, 16 dez. 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc20.htm. Acesso em: 21 mar. 2020.

_____. Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015. Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal e inclui o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para tratar da sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado. **Diário Oficial** [República Federativa do Brasil], Brasília, DF, 17 abr. 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm. Acesso em: 30 mar. 2020.

_____. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a legislação tributária federal. **Diário Oficial** [República Federativa do Brasil], Brasília, DF, 28 nov. 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718.htm. Acesso em: 21 mar. 2020.

_____. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. **Diário Oficial** [República Federativa do Brasil], Brasília, DF, 31 dez. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm. Acesso em: 14 mar. 2020.

_____. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Brasília, 2003. **Diário Oficial** [República Federativa do Brasil], Brasília, DF, 30 dez. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833compilado.htm. Acesso em: 14 mar. 2020.

_____. Lei complementar nº 7, de 07 de setembro de 1970. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Brasília, 1970. **Diário Oficial** [República Federativa do Brasil], Brasília, DF, 08 set. 1970. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp07.htm. Acesso em: 19 mar. 2020.

_____. Lei complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Brasília, 1991. **Diário Oficial** [República Federativa do Brasil], Brasília, DF, 31 dez. 1991. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp70.htm. Acesso em: 19 mar. 2020.

_____. Lei complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências (LEI KANDIR). **Diário Oficial** [República Federativa do Brasil], Brasília, DF, 16 set. 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm. Acesso em: 25 mar. 2020.

CASTARDO, Hamilton Fernando. **Primeiras linhas do Direito Tributário Nacional**. Campinas: Millennium, 2008.

ESTADO DE SÃO PAULO. Decreto nº 45.490, de 30 de novembro de 2000. Aprova o Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS. **Diário Oficial do Estado**, São Paulo, SP, 1º dez. 2000. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/dec45490.aspx>. Acesso em: 28 mar. 2020.

_____. Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989. Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. **Diário Oficial do Estado**, São Paulo, SP, 02 mar. 1989. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/Lei001.aspx>. Acesso em: 28 mar. 2020.

ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. Decreto nº 1.090-R, de 25 de outubro de 2002. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – RICMS/ES -, que consolida e atualiza a legislação do imposto e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado**, Espírito Santo, ES, 25 out. 2002. Disponível em: http://www.sefa.es.gov.br/arquivos/ricms/ricms_1090R.pdf. Acesso em: 30 mar. 2020.

ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. Decreto nº 37.699, de 26 de agosto de 1997. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

(RICMS). (Atualizado até o Decreto nº 55.145, de 26/03/20). **Diário Oficial do Estado**, Rio Grande do Sul, RS, 27 mar. 2020. Disponível em: <http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362&inpCodDispositivo=&inpDsKeywords=al%EDquota%20%20AND%20icms>. Acesso em: 28 mar. 2020.

FABRETTI, Lúdio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

HACK, Érico. **Noções preliminares de direito administrativo e direito tributário**. Curitiba: InterSaberes, 2013.

HACK, Érico. **Direito tributário brasileiro**. Curitiba: InterSaberes, 2015.

HACK, Érico. **Noções preliminares de direito administrativo e direito tributário**. 2. ed. Curitiba: InterSaberes, 2017.

HAUSER, Paolla. **Contabilidade tributária: dos conceitos a aplicação**. Curitiba: InterSaberes, 2017.

LUZ, Érico Eleuterio da. **Contabilidade tributária**. 2. ed. Curitiba: InterSaberes, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 38. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017.

OLIVEIRA, Silvio Luiz de. **Tratado de metodologia científica**. 3. Reimp. 2. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, municipais, estaduais e municipais**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

PENA, Rodolfo F. Alves. **Fatores locacionais da indústria**. Brasil Escola. Disponível em: <https://brasilescola.uol.com.br/geografia/fatores-locacionais-industria.htm>. Acesso em: 29 fev. 2020.

PEROVANO, Dalton Gean. **Manual de metodologia da pesquisa científica**. Curitiba: InterSaberes, 2016.

XIMENES, Sérgio. **Minidicionário da língua portuguesa**. 2. ed. São Paulo: Ediouro, 2000.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.