

UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA

PAULO MEDEIROS GOMES NETO

**ANÁLISE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS NO
ESTADO DE ALAGOAS**

SANTA RITA - PB

2017

PAULO MEDEIROS GOMES NETO

**ANÁLISE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS NO
ESTADO DE ALAGOAS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito do Departamento de Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba – UFPB, como exigência parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Jurídicas.

Orientadora: Prof. Ms. Andréa Costa do Amaral Motta

SANTA RITA - PB

2017

Gomes Neto, Paulo de Medeiros.

G633a Análise da substituição tributária do ICMS no Estado de Alagoas /
Paulo de Medeiros Gomes Neto – Santa Rita, 2017.
53f.

Monografia (Graduação) – Universidade Federal da Paraíba.
Departamento de Ciências Jurídicas, Santa Rita, 2017.
Orientadora: Prof^ª. Ma. Andréa Costa do Amaral Motta.

1. Direito Tributário. 2. Substituição Tributário. 3. ICMS. 4.
Alagoas. I. Motta, Andréa Costa do Amaral. II. Título.

BSDCJ/UFPB

CDU – 34:336.2

PAULO MEDEIROS GOMES NETO

**ANÁLISE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS NO
ESTADO DE ALAGOAS**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Curso de Direito do
Departamento de Ciências Jurídicas da
Universidade Federal da Paraíba – UFPB,
como exigência parcial para obtenção do
grau de Bacharel em Ciências Jurídicas.

Orientadora: Prof. Ms. Andréa Costa do
Amaral Motta

Aprovado em 31 de outubro de 2017

Banca Examinadora

Prof.^a Ms. Andréa Costa do Amaral Motta

Orientadora

Prof. Ms. Waldemar de Albuquerque Aranha Neto

Examinador

Prof. Ms. Herleide Herculano Delgado

Examinador

Dedico à minha esposa e aos demais familiares.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, primeiramente.

Um agradecimento especial a minha esposa que conseguiu me incentivar e me colocar neste curso, a meus filhos, em especial a Paulo Vinícius.

Agradeço também a minha orientadora, aos demais professores do Curso e aos colegas.

Enfim, a todos que direta e indiretamente contribuíram para a produção deste trabalho.

As obras públicas não são construídas com o poder miraculoso de uma varinha mágica. São pagas com os fundos arrecadados dos cidadãos.

Winston Churchill (1874-1965)

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ABNT	–	Associação Brasileira de Normas Técnicas
CEST	–	Código Especificador da Substituição Tributária
CF-e	–	Cupom fiscal eletrônico
COFINS	–	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CONFAZ	–	Conselho Nacional de Política Fazendária
COTEPE	–	Comissão Técnica Permanente
CPP	–	Contribuição Previdenciária Patronal
CTN	–	Código Tributário Nacional
DOE	–	Diário Oficial do Estado
DOU	–	Diário Oficial da União
EC	–	Emenda Constitucional
ICM	–	<i>Imposto</i> sobre Circulação de Mercadorias
EFD	–	Escrituração Fiscal Digital
ICMS	–	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestaduais e Intermunicipais e de Comunicação
IPI	–	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPVA	–	Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IRRPJ	–	Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica
ISS	–	Imposto sobre Serviços
ITCMD	–	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer Bens ou Direitos
ITR	–	<i>Imposto</i> sobre a Propriedade Territorial Rural
IVA	–	Imposto sobre Valor Agregado
IVC	–	Imposto sobre Vendas Mercantis
MVA	–	Margem de Valor Agregado
Nf-e	–	Nota Fiscal eletrônica
PASEP	–	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIS	–	Programas de Integração Social
RICMS	–	Regulamento do Imposto s/Circulação de Mercadorias e Serviços

RESUMO

O presente trabalho teve como objetivo analisar o instituto da substituição tributária no Estado de Alagoas. É um instrumento de estudo e pesquisa que poderá auxiliar a todos que desejam conhecer as normas gerais do regime de substituição tributária que se aplicam a todos os Estados da Federação e as particularidades do assunto na Legislação do Estado de Alagoas. A partir de um estudo descritivo, fundamentado em uma pesquisa bibliográfica e documental apresentou-se conhecimentos mais amplos sobre todo o mecanismo da substituição tributária, abordando o embasamento legal, seus conceitos básicos, as modalidades, as operações sujeitas ou não ao regime da substituição tributária, as mercadorias tributadas sob esse instituto, os impostos estaduais, o ICMS, os regimes especiais à disposição e ofertados pelo Estado de Alagoas, bem como os seus benefícios. Chegando, portanto, a uma conclusão que o instituto da substituição tributária se constitui em uma das atuais opções viáveis no combate à sonegação por ser difícil de fiscalizar e controlar o grande número de estabelecimentos varejistas de pequeno porte no Estado de Alagoas.

Palavras-chave: Direito Tributário. Substituição Tributária. ICMS. Alagoas.

ABSTRACT

The present work has as objective to analyze the institute of tax substitution in the State of Alagoas. It is an instrument of study and research that will be able to assist all who wish to know the general rules of the regime of tax substitution that apply to all States of the Federation and the peculiarities of the subject in the Legislation of the State of Alagoas. Starting on a descriptive study and based on a bibliographical and documentary research, it was presented a broader knowledge about the whole mechanism of tax substitution, addressing the legal basis, its basic concepts, the modalities, the operations subject or not to the regime of tax substitution, goods taxed under this institute, state taxes, ICMS, special regimes available and offered by the State of Alagoas, as well as their benefits. Thus reaching a conclusion that the institute of tax substitution is one of the current viable options in the fight against evasion because it is difficult to inspect and control the large number of small retail establishments in the State of Alagoas.

Keywords: Tax Law. Tax Replacement. ICMS. Alagoas.

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO.....	11
1.	FEDERALISMO FISCAL, COMPETÊNCIA E OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	14
1.1	Federalismo Fiscal.....	14
1.2.	Competência Tributária.....	15
1.3.	Obrigação Tributária.....	16
1.3.1	Fato Gerador da Obrigação Tributária.....	17
2.	IMPOSTOS ESTADUAIS.....	22
2.1.	Imposto sobre a Transmissão “Causa Mortis” e Doa�o de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD.....	22
2.2.	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA.....	23
2.3.	Imposto sobre as Opera�es Relativas � Circula�o de Mercadorias e sobre a Presta�o de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunica�o – ICMS.....	23
3.	SUBSTITUI�O TRIBUTÁRIA.....	27
3.1.	Base Legal da Substitui�o Tributária.....	32
3.2.	Convênio, Protocolo, Substituto e Substituído.....	35
3.3.	Modalidades de Substitui�o.....	36
3.4.	Interesse na Reten�o do ICMS na Fonte.....	38
4.	BENEFÍCIOS DA SUBSTITUI�O TRIBUTÁRIA.....	39
4.1.	Regimes Especiais � Disposi�o dos Contribuintes do Estado de Alagoas.....	39
4.1.2	Espécies de Regimes Ofertados pelo Estado de Alagoas.....	40
4.1.2.1.	Simple Nacional.....	40
4.1.2.2.	Regimes Especiais para Grandes Contribuintes.....	41
4.2.	Benefícios para os Contribuintes do Estado de Alagoas.....	42
4.3.	Benefícios para o Estado de Alagoas.....	44
	CONCLUSÃO.....	50
	REFERÊNCIAS.....	51

INTRODUÇÃO

O instituto da substituição tributária sem dúvida alguma é o assunto mais abordado entre os gestores tributários e empresários, atinge hoje os diversos setores da indústria, que vai de produtos alimentícios até peças automotivas, distribuidoras de combustíveis e seus derivados, dentre outras mercadorias que estão, cada vez mais, sendo incluídas neste instituto pelos gestores através das Legislações Estaduais, convênios e protocolos de ICMS.

Devido à alta complexidade no processo de tributação de mercadorias e serviços, diversos regimes já experimentados focando a simplificação e maior eficiência nos mecanismos de controle e fiscalização, tais como a suspensão e o diferimento de ICMS, porém nem todos alcançaram objetivos desejados ao serem instituídos pela Administração Tributária.

Instituída nesse contexto, o instituto da substituição tributária, está previsto no artigo 150, § 7º, da Constituição. Foi inserido através da emenda constitucional 03\93 apresentando-se, dentre todos os mecanismos conhecidos, como o que teve mais sucesso, tornando-se assim um dos grandes aliados do governo na guerra contra a sonegação. Concentrando a arrecadação de impostos, o Fisco deixa seu controle de receitas tributária mais eficiente, garantindo rendas essenciais para a manutenção dos serviços públicos.

Este instituto se caracteriza pela determinação da responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido em operações ou prestações subsequentes a um sujeito, determinado em lei, não praticante do fato gerador da obrigação tributária. Ou seja, desta forma na substituição tributária o contribuinte e-substituído, conforme denominado em lei, realiza uma operação ou prestação que determina o fato gerador presumido do imposto, porém cabe ao contribuinte substituído à apuração do tributo e seu devido recolhimento, no prazo estabelecido pela legislação, salientando que tudo isso se dará por meio de lei.

A carta magna determina que no ICMS (Impostos de Circulação de Mercadorias e Serviço) a obrigação tributária é definida pela ocorrência do fato gerador, obrigando assim o sujeito passivo a recolher os impostos ao sujeito ativo. Diferente do expresso na Lei, quando presente o regime da substituição tributária, o contribuinte substituído será obrigado a recolher este imposto antes do fato ter

ocorrido e acrescentando uma margem sobre os produtos e serviços, gerando assim uma controvérsia, deveras debatida, porque as empresas deverão recolher os impostos sem a garantia que aquele produto adquirido será revendido ou se a margem acrescentada, determinada na legislação, expressa a realizada pelos preços correntes no mercado.

Devido a essa peculiaridade este regime despertou várias controvérsias, existindo alguns juristas e estudiosos que defendem a sua inconstitucionalidade. Apesar de ter facilitado a atividade do fisco estadual, este instituto inova, com a figura do fato gerador presumido, havendo a possibilidade de não se realizar, por vários motivos, tais como o furto, expiração de prazo de validade, deterioração ou até mesmo destruição.

São várias as razões que os gestores tributários, elegem este instituto para a tributação de operações e prestações por um terceiro determinado por legislação, e não do próprio contribuinte, isto devido à dificuldade de se fiscalizar uma enorme quantidade de contribuintes varejistas. Como exemplo, podemos citar se fisco fosse fiscalizar ICMS diretamente dos varejistas vendedores de refrigerantes, o custo dessa auditoria com certeza oneraria ainda mais os cofres públicos. Diante dessa realidade, a substituição tributária revela-se uma ferramenta fundamental, porque vai direcionar os trabalhos da auditoria para as indústrias de refrigerantes.

Sob esse contexto delinea-se o presente estudo que tem como objetivo analisar o instituto da distribuição tributária no Estado de Alagoas. Desta forma a presente monografia justifica-se à medida que pretende fazer uma reflexão deste tema tido como controverso e ao mesmo tempo analisar o processo da substituição tributária e a ocorrência do fato gerador.

Buscou-se inicialmente definir a metodologia de pesquisa, caracterizando-a como um trabalho teórico, tendo em vista a necessidade de se buscar na literatura recursos bibliográficos que subsidiassem a produção do texto. Esses recursos, entre os quais livros e periódicos, principalmente, tratavam do instituto da substituição tributária, tanto de uma forma geral e teórica bem como específica e prática, isto é, a substituição tributária é o tema principal da obra ou texto, ou assunto secundário, mas que fazia parte também do contexto o qual questionava um tema vinculado ao instituto da substituição tributária.

Esta pesquisa quanto aos fins, é descritiva. Descritiva porque tem como objetivo principal o instituto da substituição tributária, bem como questões que cercam esse instituto no Estado de Alagoas. Quanto aos meios de investigação, é documental, bibliográfica, bem como um estudo de caso. Investigação documental porque foram utilizados documentos existentes sobre o instituto da substituição tributária: histórico, textos disponíveis em sítios específicos na internet, entre outros. Bibliográfica porque é um estudo sistematizado, desenvolvido com base em material publicado em livros, periódicos, monografias, dissertações, teses, isto é, material acessível ao público em geral. E é um estudo de caso, porque enfoca um determinado universo para efeito de análise conjuntural do tema abordado, com o fim de melhor compreender o que é e como se comporta o instituto da substituição tributária no Estado de Alagoas.

A coleta de dados e informações baseou-se em pesquisa documental e bibliográfica pertinente ao assunto estudado, onde os dados mais relevantes foram tratados sob o aspecto qualitativo e apresentados sob a forma de tabelas e gráficos, com vista a alcançar os objetivos do trabalho. Para tanto, a presente monografia foi organizada em capítulos os quais enfocam alguns pontos relevantes para o enriquecimento do texto. No primeiro capítulo será apresentada explicações acerca do federalismo fiscal, competência e obrigação tributária. Em seguida traremos no capítulo segundo os impostos de competência Estadual e Distrital, complementando no capítulo terceiro sobre o tema principal do presente estudo, a substituição tributária. Por fim, no capítulo quarto abordaremos os benefícios da substituição tributária, em especial para o Estado de Alagoas. Para uma melhor organização da monografia, foram observadas as normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), normas estas que são relevantes para a produção de um trabalho científico.

A substituição tributária trouxe bastantes mudanças e é sobre esse novo cenário que esse trabalho se apresenta. Analisando dados da Secretaria da Fazenda do Estado de Alagoas, com respaldo em doutrinas específicas, objetiva-se demonstrar se além das vantagens que o instituto da substituição tributária traz para a administração tributária do Estado de Alagoas, se existe uma dependência para a arrecadação do ICMS por este instituto e se é conveniente à adesão de mais mercadorias submetidas ao referido regime.

1. FEDERALISMO FISCAL, COMPETÊNCIA E OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

A princípio, é importante destacar o federalismo fiscal e as divisões das competências tributárias oriundas desse sistema, trazendo ainda explicações acerca da obrigação tributária, seu fato gerador e os aspectos temporal, espacial, valorativo e pessoal.

1.1. Federalismo Fiscal

Em seu art. 18, a Carta Magna traz a União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios como formadores da organização político-administrativa da República Federativa do Brasil, garantindo a essas pessoas de Direito Público autonomia, porém ressaltando a primazia da legislação nacional. O princípio federativo trouxe como consequência ao sistema tributário uma divisão de competências para a instituição e arrecadação de impostos. Chamado pela doutrina como federalismo fiscal.

O grande desafio dessa forma organizacional em caráter tributário é garantir a plena autonomia dos seus entes, mesmo existindo uma grande disparidade econômica entre eles. Coube ao Constituinte instituir forma de repartição tributária, elencadas do arts. 157 a 162 da CF/88, onde o ente de nível mais elevado repassa ao ente de nível menos elevado, parcela da arrecadação de determinados tributos. Sobre a responsabilidade da União, lecionam Cavalcanti e Prado (1998, p. 20):

[...] a Federação é, nesse sentido, intrinsecamente conflituosa, composta por agentes em grande, e bem grande medida, competitivos entre si, o que exige a presença de um agente regulador das relações federativas – o governo central em conjugação com o Congresso. Este deve ser no mínimo, o patrocinador de tudo, um corpo jurídico que regula esses conflitos, de forma a, se possível, impedir que iniciativas individuais de GSN (grupos subnacionais) gerem prejuízo para o conjunto da sociedade e, quando inevitáveis minimizar/equalizar os seus efeitos perversos sobre os demais agentes.

Dessa forma, cabe a cada ente atuar nos limites das normas gerais instituídas pela União, incluindo valores e princípios, o que não exclui suas competências para legislar de forma plena, desde que não haja norma contrária por parte da União, existindo nesse caso uma competência concorrente. Ensina sobre a autonomia dos Estados-membros, o professor Sacha Calmon (2009, p. 65):

A característica fundamental do federalismo é a autonomia do Estado Membro, que pode ser mais ou menos ampla, dependendo do país que se

esteja a cuidar. No âmbito tributário, a sustentar a autonomia política e administrativa do Estado-Membro e do município- que, no Brasil, como vimos, tem dignidade constitucional, impõe-se a preservação da autonomia financeira dos entes locais, sem a qual aquelas não existirão. Esta autonomia resguarda-se mediante a preservação da competência tributária das pessoas políticas que convivem na Federação, e também, pela equidosa discriminação constitucional das fontes de receita tributária, daí advindo a importância do tema referente à repartição das competências no Estado Federal, assunto inexistente, ou pouco relevante, nos Estados unitários (Regiões e Comunas).

Dessa forma, a competência Tributária é a forma que a Constituição Federal garante a independência financeira dos entes federativos, não criando tributos, mas concedendo a competência para que os entes federados, através de lei, instituem.

1.2. Competência Tributária

Podemos conceituar a competência tributária como o direito atribuído pela Constituição Federal à União, Estados, Distrito Federal e Municípios para criarem e majorarem seus respectivos tributos. Essa atribuição está prevista nos arts. 153 a 156 da Constituição Federal sendo assim indelegável, intransferível, inalterável e irrenunciável, uma vez que não é permitida alteração da Constituição por norma infraconstitucional.

CF, Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

- I – importação de produtos estrangeiros;
- II – exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III – renda e proventos de qualquer natureza;
- IV – produtos industrializados;
- V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VI – propriedade territorial rural;
- VII – grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

CF, Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

- I – transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos;
- II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
- III – propriedade de veículos automotores.

CF, Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I – propriedade predial e territorial urbana;

II – transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Cada ente Federativo, portanto, é obrigado a comportar-se nos limites da parcela de poder impositivo que lhe foi atribuída pela Constituição, porém sendo facultativa a delegação da Capacidade ativa tributária, que consiste na atividade de arrecadar e fiscalizar tributos, a outras pessoas jurídicas de Direito Público (autarquias profissionais) e transferível para outra entidade política, destacando que essa delegação pode ser revogada a qualquer tempo, conforme preceitua o artigo 7º do Código Tributário Nacional.

CTN, art. 7o. A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferido por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do §3o do art. 18 da Constituição. §1o A atribuição compreende a garantia e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir. §2o A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público a que tenha conferido.

§3o Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

A competência engloba, portanto, um amplo poder político no que respeita a decisões sobre a própria criação do tributo e sobre a amplitude da incidência, não obstante o legislador esteja submetido a vários balizamentos (AMARO, 2006).

1.3. Obrigação Tributária

Obrigação tributária tem por objeto o pagamento de um tributo, desse modo se caracterizando como uma relação jurídica obrigacional e apresentando assim sujeitos, objetos e causa. O código tributário nacional classifica, em seu art. 113, a obrigação tributária em principal e acessória. A obrigação tributária principal é aquela que “(...) surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente” (Artigo 113, §1º do CTN).

Já obrigação tributária acessória “(...) decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da

arrecadação ou da fiscalização dos tributos” (Artigo 113, §2º do CTN). Um fato peculiar da obrigação tributária acessória é que por atender os interesses do fisco com relação às informações econômico-fiscais, positivas ou negativas, prestadas pelo contribuinte, poderá ser estabelecidas por normas inferiores, diferente da obrigação principal, a qual só pode ser estabelecida através de Lei.

O CTN ainda traz as definições para os sujeitos da obrigação tributária. O sujeito ativo, definido no art. 119 do CTN, é a pessoa jurídica titular da competência, podendo exigir de outra, ou de um grupo de pessoas, nesse caso o sujeito passivo, o objeto, podendo ser o pagamento de um tributo, quando for o sujeito passivo de uma obrigação principal nos termos do art. 121 do CTN, ou as prestações positivas ou negativas no interesse da arrecadação ou fiscalização, quando for o sujeito passivo de uma obrigação acessória nos termos do art. 122 do CTN.

1.3.1 Fato gerador da obrigação tributária

Para a cobrança dos impostos é necessário que ocorra uma situação que determine a procedência da obrigação tributária. De acordo com o CNT (2009), em seu Art. 14 “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”, ou seja, é a partir da identificação da obrigação tributária que os recursos arrecadados são levados ao erário.

Um exemplo de obrigação tributária é o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), onde o fato gerador deste imposto é a realização da operação relativa à circulação de mercadorias e serviços.

O que caracteriza o fato gerador da obrigação tributária:

- a) Está prevista em lei;
- b) No âmbito do direito tributário um fato econômico de proeminência jurídica;
- c) Hipótese de fato para que a obrigação, segundo a lei, cobre determinado tributo.

O parágrafo 7º, do art. 150, disposto na Constituição Federal de 1988, através Emenda Constitucional nº 3 de 1993, prevê “a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”, isto é, expectativa de

ocorrência do fato gerador. Caso não ocorra o fato gerador inferior ao presumido, a referida emenda não dispõe sobre tal situação, apenas prevê dentro do considerado provável, restituindo o imposto pago (BRASIL, 2001).

Nesses termos, no Art. 150, § 7º,

A lei poderá atribuir a sujeito passivo da 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.

Entende-se, pois que o fato gerador presumido, apesar de estar sendo previsto na Carta Maior, não tem como ser abolido, tendo em vista que a sua responsabilidade torna inviável a natureza tributária, especialmente, devido que a exigibilidade do pagamento antecede a ocorrência do fato gerador.

Essa responsabilidade é uma exigência condicional, tendo em vista que exige do responsável o pagamento de um comprometimento que não se gerou, mas que foi uma denominação de fato gerador presumido construída pela legislação constitucional.

Chama-se a atenção para o fato impossibilidade prática da presunção dirigida ao universo da tributação, porque aceitando essa condição seria a mesma coisa que o contribuinte pagasse antecipadamente por obrigação presumida, podendo esta ocorrer ou não.

Inexiste nexa causal da exigência, ou seja, relação entre a ação do agente em face da sua conduta, visto que a obrigação se originou, levando-se em conta que o fato gerador não aconteceu. Além disso, causa danos, ainda, em relação ao responsável, o princípio da isonomia, da capacidade contributiva, e outros demais princípios.

Entretanto, sem querer entrar no mérito se a responsabilidade de pagar tributo ou contribuição provém da obrigação de constituinte ou de responsável, no conceito disposto no art. 121, parágrafo único, itens I e II, do CTN:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Observa-se que na prática a realidade é que as produtoras de petróleo, montadoras de veículos, laboratórios farmacêuticos, entre outros, vêm cumprindo a obrigação presumida fora da legalidade constitucional, isto é, recolhendo, o ICMS não sobre o valor da saída do fabricante, mas recolhendo, sobretudo, sobre o preço ao consumidor.

Obviamente, esses tipos de empresas citadas, em razão de serem privadas, cumprem a obrigação tributária espontaneamente, porque o fato gerador não aconteceu. Dessa forma, como prevê o art. 121, parágrafo único, I, do CTN, não incidirá em uma vinculação direta com o fato gerador para caracterizar o condicionamento como contribuinte.

No que diz respeito à impugnação ou a ação gerada pelos compradores em razão de que existiu transferência do ônus não encontra apoio no âmbito jurídico brasileiro, visto que a reflexão do ônus, em matéria tributária, não valida o comprador para recorrer da obrigação cumprida por outrem.

Não existe relação ou nexos entre o comprador e o Estado, uma vez que quem pagou foi o contribuinte ou o responsável, isto é, quem realizou as operações relacionadas à circulação de mercadorias e o comprador não tem nenhuma ou qualquer legitimidade no sistema jurídico brasileiro.

Nesse sentido, a descrição do fato ou do conjunto de fatos, o direito positivo no ordenamento jurídico brasileiro denomina de fato gerador, ou materialidade do fato gerador, bem como aspecto substancial relativo ao fato gerador.

Portanto, pode-se destacar que a hipótese de incidência do imposto sobre serviços seja de qualquer natureza, dentro do seu aspecto material, unicamente pelo fato unicamente de “prestar serviços”, não se tem a evidência de que ocorreu verdadeiramente o fato gerador, visto que é necessário completar ainda os aspectos que compreendem o fato gerador como:

a) Aspecto Temporal

Para que ocorra o fator gerador, é necessário não apenas alguém realizar um fato simplesmente descrito na lei. Há necessidade, sobretudo, de vinculá-la ao seu

aspecto temporal. Sobre isso a legislação tributária estabelece o momento da ocorrência do fato gerador, que segundo Machado (2004, p. 300):

Não dispondo a lei de modo diferente, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos, (a) em se tratando de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que se produzam os efeitos geralmente, ou ordinariamente, delas decorrentes, e (b) em se tratando de situação jurídica, desde o momento em que tal situação jurídica esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável.

Um exemplo de imposto dentro do aspecto temporal é o Imposto sobre os Produtos Industrializados (IPI), onde o aspecto material do IPI é industrializar um produto, compreendido como qualquer operação que lhe transforme a natureza ou aprimore para o consumo. Desse modo, o industrial produz a operação de industrialização, porém, isto não gera a obrigação de pagar o IPI. Necessita que o produto saia do estabelecimento, saia da indústria (ICHIHARA, 2005).

b) Aspecto Espacial

Quanto ao aspecto espacial, resulta do princípio da territorialidade da lei tributária, como norma. Subentende-se tacitamente que a lei federal se aplica em todo o território nacional, a lei estadual, em território estadual, e a lei municipal no território municipal.

Segundo Ichihara (2005, p. 121; 135):

Com efeito, IPI é um imposto federal, não obstante isso, um produto fabricado em São Paulo pagará esse tributo, o que não acontecerá se for na zona Franca de Manaus. Foi o aspecto espacial, ou lugar onde foi realizado o fato concreto ou fato imponível que determinou se ocorreu ou não fato gerador.

Isso às vezes é implícito, podendo também vir explicitamente na lei tributária. Por essa razão é de grande importância na determinação da ocorrência do fato gerador, logo, em razão da circunstância espacial, poderá ou não ocorrer o fato gerador.

c) Aspecto Valorativo

O aspecto valorativo tem relação com a base de cálculo e alíquota, quando se versa das taxas, apresenta pontos de difícil solução para a obrigação tributária (ICHIHARA, 2005).

d) Aspecto Pessoal

Neste aspecto o legislador opta, para ocupar o local passivo da obrigação tributária a determinado tipos de indivíduos. Apenas o indicado, de forma clara ou não, pode ser considerado o sujeito passivo na condição de contribuinte ou responsável. Na ausência dessa indicação legalística, não será obrigado a pagar determinados tributos, em razão do não preenchimento do aspecto pessoal.

Nesse caso o legislador poderá optar como situação concreta e adequada para gerar a obrigação tributária, a exemplo de, prestar um serviço, industrializar entre outros. Quanto a divisão do fato gerador em instantâneo e periódico ou complexo, no dizer de Hárada (2006, p. 160):

Instantâneo são os fatos geradores que se exaurem instantaneamente e se repetem toda vez que ocorrer tal fato. Por exemplo, no caso do ICMS, a venda da mercadoria pelo industrial ao atacadista; do atacadista ao varejista; do varejista ao consumidor etc.; em cada uma dessas operações, instantaneamente, ocorre o fato gerador. Periódico ou complexivos são os fatos geradores que ocorrem apenas periodicamente, em dado momento determinado pela lei. Por exemplo, no caso do imposto de predial e territorial urbano, imposto de renda etc.

Assim, entende-se por fato gerador instantâneo o que se concretiza em um único ato. Enquanto que o fato gerador periódico ocorre diariamente, porém a lei estabelece que o montante seja apurado em determinado período, a exemplo, como bem salienta Hárada (2006) do ICMS.

No que se refere ao fato gerador complexo pode-se dizer que o mesmo depende algumas operações para se apurar a base de cálculo, a exemplo do imposto de renda. A que se destacar que o imposto sobre a propriedade territorial rural, o ITR é um fato gerador persistente, visto que é constante, pois não tem prazo certo para sua conclusão.

2. IMPOSTOS ESTADUAIS

No capítulo que se segue, algumas considerações sobre os tributos e competência dos Estados e Distrito Federal, abordando as principais características do Imposto sobre a transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos – ITCMD, Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, e principalmente o Imposto Sobre as Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, devido sua importância no seguimento da substituição tributária pelos Estados membros.

2.1. Imposto sobre a Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD

O Imposto sobre a Transmissão “Causa Mortis” e Doação (ITCMD) é espécie de tributo que incide na transmissão de quaisquer bens e direitos por sucessão causa mortis ou por doação. Incide, deste modo, sobre a transmissão gratuita de patrimônio sem contraprestação, pagamento ou torna.

Segundo Soares (2006, p. 38) considera o fato gerador do ITCMD:

O Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e por doação de quaisquer bens e direitos tem por fato gerador a transmissão gratuita de patrimônio, ocorra esta em virtude da morte de seu antigo proprietário ou possuidor (pois é plenamente possível à transmissão de direitos), ou através de atos gratuitos inter vivos (contrato de doação).

Conforme o artigo 38 do CTN, a base de cálculo do imposto é o valor de bens ou dos direitos transmitidos, e de acordo com a legislação própria do Estado de Alagoas, as alíquotas são de 4% nas transmissões causa-mortis, alterada conforme Lei 7.861/16 e decreto 53.609/ 17 com efeito a partir de 31 de março de 2017, e nos casos das transmissões por doação de 2%, com alteração das mesmas legislações, porém, com efeito, a partir de 1 de janeiro de 2017.

O contribuinte do ITCMD, nos termos do art. 42 do CTN, é aquela pessoa escolhida pela lei estadual ou distrital instituidora do imposto. Nos termos da Lei 5.077 de 12 de junho de 1979, que instituiu o ITCMD no Estado de Alagoas, o contribuinte é, na transmissão causa mortis é o herdeiro ou o legatário, inclusive o beneficiário. No caso da doação o contribuinte é o donatário, inclusive o cessionário.

2.2. Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA

O Imposto de propriedade de veículo automotor (IPVA) tem como característica principal a função fiscal ou arrecadatória, com lançamento feito por ofício, cuja base de tributação é a riqueza do contribuinte, analisadas por meio do cadastro de proprietários de veículos automotores.

O IPVA, segundo Martins (2005, p. 611) “caracteriza-se como um imposto sobre o patrimônio, um imposto que incide sobre bens, no caso, sobre veículos automotores”. Além de ser um imposto patrimonial, é um imposto real e não pessoal. Nos impostos reais apenas se leva em conta para fins de tributação determinado bem individualmente considerado. Não se considera a pessoa do sujeito passivo nem a totalidade de seu patrimônio ou renda, mas unicamente o bem a ser tributado. Sempre que determinada manifestação de riqueza individualizada em um bem for regulada pela norma tributária, há um imposto real e não um imposto de caráter pessoal (MARTINS, 2005).

O IPVA veio para substituir a taxa de serviços de conservação e manutenção de rodovias, na época mantidas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Sua criação se deu em 1985, sob a tutela da antiga constituição de 1967, ingressando no ordenamento jurídico brasileiro, através da emenda constitucional número 27/1985 na atual carta magna de 1988, previsto em seu artigo 155, inciso III.

De acordo com EC 42/2003, as alíquotas mínimas do IPVA devem ser fixadas pelo Senado, podendo ainda ser diferenciadas em razão do tipo de veículo e quanto a sua utilização. A constituição federal de 1988 destaca a competência para instituir o IPVA que são os Estados membros e Distrito Federal. No Estado de Alagoas a lei de número 6.555/2004 dispõe sobre o tratamento relativo ao IPVA, onde especifica a incidência fato gerador, domicílio, não incidência e isenção, base de cálculo, Alíquotas, contribuintes, restituição e cadastro.

2.3. Imposto sobre as Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS

É de suma importância tratar do imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte

interestadual e intermunicipal e de comunicação, conhecido pela sigla ICMS. Devido ao seu elevado poder arrecadador, é considerado um dos tributos com maior relevância, tendo sua previsão constitucional presente no inciso II do artigo 155 da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 2016), que determina:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...] § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte; I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

A redação do art. 155 da CF de 88, deixa claro a amplitude dada pelos Constituintes ao ICMS, elencando em um único tributo cinco hipóteses de incidência com alíquotas distintas, tendo em comum o fato de todas estarem sujeitas ao princípio da não cumulatividade. São elas: o imposto sobre operações mercantis, abrangendo as transações de mercadorias importadas do exterior; o imposto sobre serviço de transporte interestadual e intermunicipal; o imposto sobre serviços de comunicação; o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e por último o imposto sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais com alíquotas distintas. (CARRAZZA, 2012).

O texto da carta Magna, ainda delimita a competência dos Estados-membros e Distrito Federal na arrecadação do ICMS, podendo a estes tratar sobre o imposto por meio de lei ordinária, desde que atento a Constituição. Assim leciona Carrazza (2012, p. 40):

O ICMS é um imposto de competência dos Estados-membros e do Distrito Federal. Portanto, estas unidades federadas podem, mediante lei ordinária e observadas as diretrizes constitucionais, instituí-lo ou sobre ele dispor.

Essa designação do ICMS como tributo estadual é a principal fonte de conflitos entre os entes federativos, demonstrando assim a complexidade operacional desse tributo. Isto porque cada Estado tem a sua legislação própria, quando a circulação de mercadorias ocorre de forma interestadual. Ou seja, circulando não apenas dentro de um único Estado, poderá haver certo conflito quando os Estados

de origem e de destino possuem alíquotas e obrigações acessórias distintas (REZENDE; PEREIRA; ALENCAR, 2010).

Em uma tentativa de facilitar e garantir certa harmonia nas operações envolvendo o ICMS, a Constituição federal de 1988, em seu art. 146, atribuiu à lei complementar a importante tarefa de fixar os parâmetros para decidir questões de ordem tributária.

Martins (2005, p.342) destaca a importância do art. 146 da CF/88 ao afirmar que o mesmo traz o:

[...] mais relevante instrumento do Sistema Tributário, que é a lei complementar, simultaneamente uma garantia do contribuinte e uma segurança de estabilidade do Sistema. Sem ela, os 5.500 municípios brasileiros, os 26 Estados e a União criariam o seu próprio sistema tributário, gerando o caos impositivo numa economia hoje extremamente complexa.

Como já discutido, a competência legislativa do ICMS é indiscutivelmente estadual, porém a legislação tributária do Estado deve seguir de forma plena às regras basilares trazidas por lei complementar nacional, no caso a LC nº 87/1996, conhecida como “Lei Kandir” (BRASIL, 2001). Considerando como contribuinte como qualquer pessoa física ou jurídica, a Lei Complementar de nº 87, definiu que o imposto incide sobre:

Art. 2º 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. § 1º I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

Com a introdução do princípio da seletividade para o ICMS, cumulado com a autônoma dos Estados-membros e Distrito Federal para fixar as alíquotas internas do imposto, preocupou-se o Constituinte em facultar ao Senado Federal, art. 155, §2º, V, 'a', 'b' da Constituição Federal de 88, a competência para fixação de alíquotas mínimas e máximas, mediante iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros. Já nas operações e prestações interestaduais e de exportação a Carta Magna, no seu art. 155 § 2º, IV, também designou o Senado para a fixação das alíquotas, mediante resolução de iniciativa do Presidente da república ou de um terço dos senadores.

3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

O instituto da substituição tributária é o foco de desse trabalho, dessa forma cabe uma abordagem mais explicativa desse regime, abordando suas características principais, base de cálculo e a forma pela qual é implementada, trazendo assim uma explanação sobre os convênios e protocolos e legislação interna.

A incidência do instituto da substituição tributária no Regime Geral de arrecadação está prevista no artigo 150, §7º, da Constituição Federal de 1988, segundo a descrição a seguir:

Art 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, assegurada imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Observa-se que a substituição tributária é a determinação, por força da lei, ao contribuinte do ICMS, da responsabilidade pela retenção prévia do imposto devido por outrem, decorrente do círculo tributário da mercadoria, e recolhimento deste.

Referente ao ICMS, a Carta Magna, ao recepcionar o instituto da substituição, autorizou, desde que previsto em lei do ente estatal tributante, a possibilidade de atribuir a outrem, sujeito passivo da obrigação tributária, a condição de responsável pelo pagamento de imposto relativo a fato gerador praticado por terceiros (BRASIL, 2001).

Este instituto antecipa o processo de arrecadação, como também o processo de fiscalização, tendo em vista a simplificação do processo arrecadatório e a facilidade na conferência dos atos praticados pelos contribuintes determinados em lei. O referido instituto apresenta-se como regime de tributação que garante uma arrecadação mais eficiente, possibilitando a verificação das operações pela fiscalização como também o cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes, assegurando ao fisco que o “quantum” devido será recolhido aos cofres públicos nos prazos previstos na legislação.

Com o apoio trazido pela Nota Fiscal eletrônica (Nf-e), Cupom fiscal eletrônico (CF-e), sistema de Escrituração Fiscal Digital (EFD), tornaram o instituto da

substituição tributária cada vez mais importante para a fiscalização, dada a racionalização das operações e o controle e fiscalização por parte do ente tributante.

O regime está presente nas três fases; nas operações anteriores, operações subsequentes, operações concomitantes e sobre o serviço e transporte. A legislação atribui a determinado contribuinte a responsabilidade pelo pagamento do ICMS das operações anteriores.

Já nas operações concomitantes é a atribuição da responsabilidade pelo pagamento do imposto a outro contribuinte e não aquele que esteja realizando a operação ou prestação de serviço simultâneo à ocorrência do fato gerador, desta forma o contribuinte adquirente é o responsável pela retenção e recolhimento do imposto.

Nas operações posteriores, também conhecidas como progressiva, a mais utilizada, é determinada pela responsabilidade ao contribuinte, da retenção e recolhimento do ICMS incidente nas operações de revenda com as mercadorias, até sua saída destinada ao consumidor ou usuário final, criando a figura do fato gerador presumido.

Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumira a condição de substituto tributário (Redação pela LCP 114 de 16.12.2002 Art. 6).

A substituição tributária do ICMS foi implantada pela facilidade de fiscalizar e arrecadar o imposto das indústrias, por ser um número menor de contribuintes, em vez de fiscalizar e tributar distribuidores e revendedores que são um grupo muito maior, diminuindo substancialmente a sonegação do imposto.

Devido à eficiência e simplicidade na tributação, vários Estados, que como visto detém capacidade de atribuir ao contribuinte do imposto ou a depositário a condição de substituto tributário, começaram a tributar diversas mercadorias pelo referido regime. Essa inclusão desordenada não era benéfica, tendo como consequência um desconforto e principalmente a dificuldade de compreensão para os contribuintes brasileiros.

Visando pacificar esse cenário, o Conselho Nacional de Política Fazendária-CONFAZ celebrou o convenio ICMS 92/2015 publicado no Diário Oficial da União de

24 de agosto de 2015, que estabeleceu, no termos de sua cláusula primeira, “(...) a sistemática de uniformização e identificação das mercadorias e bens passíveis de sujeição aos regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do ICMS com o encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes”.

Essa uniformização se deu com a organização das mercadorias passíveis a serem tributadas por esse regime em 25 seguimentos distintos, que foram elencados no ANEXO I do referido convênio.

Já do ANEXO II ao ANEXO XXIX, o convênio estabeleceu o desdobramento dos seguimentos, ou seja, trouxe de forma específica as mercadorias sujeitas ao regime. Além dos seguimentos, essas mercadorias também foram organizadas por outra inovação celebrada pelo convenio que foi o Código Especificador da Substituição Tributária- CEST, especificado em sua cláusula terceira:

Cláusula terceira Fica instituído o Código Especificador da Substituição Tributária - CEST, que identifica a mercadoria passível de sujeição aos regimes de substituição tributária e de antecipação do recolhimento do imposto, relativos às operações subsequentes.

Com isso será possível identificar especificamente a mercadoria sujeita ao regime apenas pelo número trazido na documentação fiscal. Esse número é composto por sete dígitos, sendo que o primeiro e o segundo correspondem ao segmento da mercadoria ou bem; do terceiro ao quinto correspondem ao item de um segmento de mercadoria ou bem, enquanto o sexto e o sétimo equivalem à especificação do item. (§2º, Cláusula terceira).

Outro aspecto muito importante que o CEST trouxe, foi a facilidade através do setores de tecnologia da informação para o cálculo automático do ICMS/ST, diminuindo consideravelmente as dúvidas tanto dos contribuintes como das administrações tributárias, quanto à similaridade dos códigos existentes para as diversas mercadorias, gerando retrabalho tanto para o contribuinte, tanto para administração tributária com a regularização das operações e respostas a consultas formais, evitando recolhimentos indevidos e recolhimentos a menor, levando muitos contribuintes a infrações e automaticamente ao acréscimos de multas e juros.

O ICMS sobre serviço de transporte tem como fato gerador o local do início da prestação de serviço. Através do convênio ICMS nº 25/90, as Unidades da

Federação estabeleceram que, por ocasião da prestação de serviço de transporte de carga por transportador autônomo ou por empresa transportadora de outra Unidade de Federação não inscrita no cadastro de contribuintes do Estado de início da prestação, a responsabilidade do ICMS poderá ser atribuída (CONFAZ, 1990):

- a) Alienante ou remetente da mercadoria, exceto se produtor rural ou microempreendedor individual, quando contribuinte do ICMS;
- b) Destinatário da mercadoria, exceto se produtor rural ou microempreendedor individual, quando contribuinte do ICMS, na prestação interna;
- c) Depositário da mercadoria a qualquer título, na saída da mercadoria ou bem depositado por pessoa física ou jurídica.

O legislador estabeleceu duas modalidades distintas de contribuintes: o contribuinte substituto e o contribuinte substituído. Atribuindo a responsabilidade da retenção e recolhimento ao contribuinte substituto em operações ou prestações antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive do valor decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem mercadorias e serviços ao consumidor final.

Essa responsabilidade do substituto é de ficar com o compromisso de calcular, fazer a retenção do imposto e o seu devido recolhimento ao ente tributante, devido pelas operações de terceiros, adquirentes ou destinatários, além do seu próprio imposto, da operação própria, sempre de acordo com a legislação do Estado do destinatário. Já o substituído é aquele que tem o imposto retido, relativo às operações e prestações de serviço, que deverá ser pago pelo contribuinte substituto.

A implantação do instituto da substituição tributária em operações interestaduais dependerá de convênios ou protocolos firmados pelos Estados interessados, ou unilateralmente no caso da substituição interna. O contribuinte substituto para cálculo e recolhimento do ICMS da substituição tributária observará as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria.

Segundo o § 23 da Lei 5.900 de 27 de dezembro de 1996 do Estado de Alagoas, algumas mercadorias estão sujeitas a retenção e ao recolhimento do ICMS na forma de substituição tributária em relação às operações subseqüentes, estando relacionadas nos anexos do RICMS Alagoas. Há, porém, o direito a restituição do valor do imposto pago, correspondente ao fato gerador que não se realizar,

conforme o art.27 da Lei 5900/96. Os anexos do RICMS apresentados no Comunicado SARE 03 /2016 informam sobre a aplicação dos novos MVAs, em razão da majoração das alíquotas internas e do Conv.ICMS 92/2015.

Atualmente as mercadorias sujeitas à substituição tributária relativa às operações subsequentes, que são: automóveis; aditivos, agentes de limpeza, anticorrosivos, desengraxante constam nos anexos do RICMS do Estado de Alagoas, de acordo com o Convênio ICMS 92 de 2015, desinfetante, graxas, dentre outros; Aparelhos celulares e cartões inteligentes; Autopeças; Bebidas alcoólicas; Carnes, vísceras e congêneres em estado natural, resfriado ou congelado nas entradas oriundas de outras unidades da federação e na importação do exterior; Cerveja, chopes, calçados, refrigerantes, água potável, xaropes ou extrato concentrados, bebidas isotônicas e energéticas; Cigarros, charutos e cigarrilha; Fumo picado, desfiado ou em pó; Cimento; Combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo e álcool; Cosméticos, perfumarias, artigos de higiene pessoal e tocador; Eletrodomésticos, eletroeletrônicos e equipamentos de informática; Ferramentas; Laminas e aparelho de barbear descartável; Lâmpada elétrica e eletrônica, reator e starter; Material de construção, acabamento, bricolagem ou adornos; Materiais de Limpeza; Medicamentos e outros produtos farmacêuticos; Operação de saída interna de mercadoria para contribuinte não inscrito; Pilhas baterias, baterias pilhas e acumuladores elétricos; Pneumáticos, câmara de ar e protetores de borracha; Produtos alimentícios; Produtos de Papelaria; Rações tipo Pet para animais domésticos; Sorvetes de qualquer espécie sanduiche de sorvetes, picolés e preparados para a fabricação de sorvetes em máquina; Tintas, vernizes e outras mercadorias da indústria químicas; Veículos automotores de 2 rodas; Vendas porta-porta/ marketing direto.

No que se refere às mercadorias sujeitas à substituição tributária em operações antecedentes são as seguintes: nas saídas internas dos produtos comestíveis resultante do abate do gado (carnes, vísceras e congêneres), em estado natural, refrigerado ou congelado, de estabelecimento frigorífico, de matadouro público ou privado, ou de qualquer outro estabelecimento que promova o abate, ainda que submetidos a outros processos industriais, na saída para outra unidade da federação e na saída dos produtos não comestíveis resultante do abate do gado, como pele ou couro; Algodão em rama, algodão em pluma, bagas de

mamona e sisal; Operações realizadas por produtores ou extratores, ou suas cooperativas; Operações com sucatas e resíduos, exceto ao consumidor final; Operações relativas à remessa de álcool etílico hidratado, do estabelecimento industrial para estabelecimento distribuidor de combustíveis, como tal definido por órgão Federal responsável; Operações de saídas de energia elétrica de usina termelétrica gerada a partir da utilização de gás natural produzido nesse estado, quando destinado a estabelecimento distribuidor de energia elétrica.

Para beneficiar os pequenos contribuintes, enquadrados na Lei Complementar nº 123 de 2006, que instituiu o Estatuto da Micro e pequena Empresa, em algumas dessas mercadorias não se aplica o regime de substituição tributária, conforme Anexo Único do Convenio ICMS 149 de 2015, publicado no Diário Oficial da União em 15 de dezembro de 2015, o qual dispõe sobre a não aplicabilidade do regime de substituição tributária aos produtos fabricados por contribuinte industrial em escala não relevante, quando o remetente atender as condições do citado convenio, contidos na cláusula segunda, incisos I, II, III.

A legislação que prevê a substituição tributária nas operações internas e interestaduais de determinados produtos deve estar de acordo com o que dispõem os Convênios e Protocolos firmados entre os Estados para esta finalidade, e ser recepcionadas pela legislação estadual. Há possibilidade de o regime ser aplicado mesmo não existindo convênio ou protocolos em relação a determinadas mercadorias em operação de âmbito interno, exemplo disso tem-se carnes, vísceras e congêneres conforme o art. 549, alíneas 'a', 'b' e 'c' do RICMS/AL.

Dentre as vantagens atribuídas a Substituição Tributária pode-se citar a ampliação da base da arrecadação, a centralização da fiscalização, gerando assim uma maior dependência e conseqüentemente menor incidência de sonegação de impostos e maior recolhimento de tributos destinados a benfeitorias a sociedade, as operações estão mais ágeis e simples quando da emissão de documentos fiscais e escrituração de livros fiscais e contábeis.

3.1. Base Legal da Substituição Tributária

A aplicação da substituição tributária encontra abrigo no art. 150, § 7º da Constituição da República Federativa do Brasil (BRASIL, 2001), que foi acrescentado pela Emenda Constitucional Nº 03, de 17 de março de 1993:

Art. 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, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Dessa forma, a substituição tributária não é inconstitucional, como bastante propagado pelos profissionais envolvidos com a tributação. A Constituição determina também, no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “b” “b”, que cabe à lei complementar dispor sobre substituição tributária. Antes da edição da lei complementar havia grande polêmica acerca do assunto (BRASIL, 2001). Os Estados então entendiam que a legislação aplicável à matéria era o Convênio ICM 66/88 no seu artigo 25. Se o Convênio ICM 66/88 não fosse aceito para definir a substituição tributária, deveria ser utilizado, pelo Princípio da Recepção, o Decreto-Lei Nº 406/68 – reconhecido como a lei complementar do ICM antigo, que também já previa a substituição tributária no seu artigo 6º.

Finalmente, em 16 de setembro de 1996, foi publicada a Lei Complementar 87/96, que dedicou os artigos 6º ao 10º à substituição tributária. Esgotou-se, então, a matéria, no nível de lei complementar, com a fixação de conceitos uniformes a serem adotados pelos Estados quando da instituição da sistemática de cobrança antecipada, seja quanto aos fatos geradores, bases de cálculo, contribuintes substitutos, devolução do excesso e demais elementos inerentes ao tema.

A Substituição Tributária nas operações interestaduais é regulada por Convênios ou Protocolos, que são elaborados, previamente, na Comissão Técnica Permanente do ICMS- COTEPE, e remetidos para aprovação no Conselho de Fazenda – CONFAZ, formado pelos Secretários de Fazenda dos Estados e um representante do Ministério da fazenda, após a sua aprovação são publicados no Diário Oficial da União, sendo o Estado de Alagoas signatário de diversos Convênios e Protocolos.

A Substituição tributária é um mecanismo de arrecadação de tributos utilizado pelos governos federal, estaduais, distritais e municipais. Ele atribui ao contribuinte a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pelo seu cliente. A substituição será recolhida pelo contribuinte e posteriormente repassada aos cofres públicos.

Este instituto é popularmente, pode se dizer que é característico na cobrança do ICMS (sendo conhecido como ICMS/ST), embora também esteja previsto nas legislações do IPI e do ISS. A incidência da substituição tributária é definida a depender do produto ou do serviço prestado.

Devido à grande dificuldade na fiscalização dos tributos considerados "plurifásicos", ou seja, os tributos que incidem várias vezes no sistema de circulação de uma determinada mercadoria ou serviço, encontrou-se na substituição tributária uma forma de facilitar a fiscalização, com a sua utilização o tributo passa a ser recolhido de uma única vez, característica essa dos monofásicos.

A origem da substituição tributária na legislação brasileira ocorreu por meio do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.66), conforme é possível se deduzir do já revogado art. 58, § 2º, II (na sua redação originária naturalmente), segundo a qual "a lei pode atribuir a condição de responsável":

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.

Posteriormente veio o Ato Complementar nº 34, de 30.01.67, substituindo o referido inciso II do parágrafo 2º pelo seguinte:

II - ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido por comerciante varejista, mediante acréscimo: a) da margem de lucro atribuída ao revendedor, no caso de mercadoria com preço máximo de venda no varejo marcado pelo fabricante ou fixado pela autoridade competente. b) de percentagem de 30% (trinta por cento) calculada sobre o preço total cobrado pelo vendedor, neste incluído, se incidente na operação, o art. 46, nos demais casos.

Já o Decreto-lei nº 406, de 31.12.68, revogou expressamente os referidos dispositivos em seu art. 13. Posteriormente com a Lei Complementar nº 44, de 07.12.83, for incluído os parágrafos aos arts. 2º, 3º e 6º do Decreto-lei número 406, de 31.12.68, tratando, novamente, sobre a denominada "substituição tributária para frente".

Após isto, veio à bendita Emenda Constitucional nº 3, de 17.03.93 que acrescentou o parágrafo 7º ao art. 150 da Lei Maior, a cujo teor, refere-se *in verbis*:

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

Até que enfim veio a Lei Complementar nº 87, de 13.09.96 (publicada no DOU de 16.09.96), que embora possua alterações posteriores, não houve revogação nem alteração nos dispositivos que se referem à substituição tributária e que estão de forma explícita, do artigo 5º ao 10º.

Desta forma revela-se a importância desse breve histórico, para mostrar que o instituto não constitui novidade, tendo, a partir da vigência da atual Constituição, assumido conceito constitucional, começando a ser introduzido, com mais eficácia pelos entes federados para alcançar os benefícios da substituição tributária na arrecadação e fiscalização do ICMS.

3.2. Convênio, Protocolo, Substituto e Substituído

O convênio é um acordo firmado entre todas as Unidades da Federação, normalmente para regular as operações tributárias entre elas. A sua aprovação depende de decisão unânime entre as Unidades da Federação representadas.

Já protocolo é um acordo firmado entre algumas Unidades da Federação, com o objetivo de regular as operações tributárias entre elas. Pode ser duas ou mais unidades envolvidas neste tipo de acordo. Diferentemente do Convênio, o Protocolo necessita apenas da aprovação das Unidades da Federação signatários do acordo.

Esses acordos são de suma importância para a orientação dos usuários, sendo específicos para determinadas mercadorias. Nas operações subsequentes que constam nos anexos do RICMS do Estado de Alagoas, em seus respectivos convênios e protocolos e legislação estadual correlata, são de vital importância para o cálculo do ICMS/ST.

Esses convênios e protocolos dispõem sobre todos os aspectos relevantes à operação, tais como os Estados celebrantes do acordo, as operações sujeitas ao regime, a aplicabilidade e não aplicabilidade do acordo em certas operações, sobre a base de cálculo para fins do ICMS/ST, do valor do crédito, o que compõe a base de cálculo como preço, preço sugerido e despesas que poderão compor a base de

cálculo, ainda dispõem sobre a margem de valor agregada ajustada, as alíquotas a serem aplicadas, a data que entrarão em vigor.

Nas operações antecedentes que apresentarem dificuldade de identificar os contribuintes, geralmente nas operações de saída para outra unidade da federação, deverá o ICMS ser recolhido no momento da saída do estabelecimento e o documento fiscal deverá acompanhar o documento de arrecadação, devidamente pago, ou a retenção do imposto deve ser feita pelo contribuinte remetente, regularmente inscrito no cadastro de contribuintes do Estado, além de observar todas as exigências da legislação ou convênio.

Quando se tratar das operações relativas a remessa de álcool etílico hidratado das usinas para estabelecimento distribuidor de combustíveis, como tal definido pelo órgão federal responsável, deve observar as normas da legislação estadual e os dispositivos do com a convênio 110/07, sendo única operação de substituição antecedente regulada por convênio.

O termo substituto é aquele a quem a legislação obriga a, no momento da venda de seu produto, além de pagar o imposto próprio, fazer a retenção do imposto referente às operações seguintes, recolhendo-o em separado daquele referente às suas próprias operações. O substituto não pratica o fato gerador, mas tem vinculação indireta com o real contribuinte. Quando o comerciante adquire a mercadoria com imposto já retido a essa situação o designa de substituído o qual tem relação direta com o fato gerador.

3.3. Modalidades de Substituição

A legislação de alagoas preceitua que a substituição tributária acontece conforme as modalidades antecedentes, concomitantes, e subsequentes praticadas pelo alienante, pelo depositário, pelo remetente da mercadoria ou prestador de serviço de transporte e comunicação, ficando sobre suas responsabilidades o recolhimento e a retenção do imposto devido. Importante ressaltar que o adquirente ou destinatário da mercadoria ou serviço terá responsabilidade solidária em relação a falta de adimplemento do contribuinte responsável.

A substituição tributária, além das hipóteses acima previstas, poderá ser atribuída a outro contribuinte ou à categoria de contribuintes, inclusive entidade

representativa de produtores rurais. Tratando-se de substituição tributária, é preciso deixar claro que podem estar envolvidas operações anteriores, concomitantes ou operações subsequentes.

a) Substituição Tributária de Operações Anteriores

A legislação pode atribuir à indústria a responsabilidade pelo pagamento do imposto referente às operações anteriores, por exemplo, na venda de insumos de produtor rural para indústria. Como há determinação de responsabilidade pela legislação, trata-se de substituição tributária, no caso, chamada de diferimento ou suspensão.

Na venda do produtor rural de determinada mercadoria, com diferimento, o momento do fato gerador e do recolhimento do imposto fica adiado, a responsabilidade é transferida para outro contribuinte, em geral, a indústria adquirente. Desta forma, o adquirente será o substituto tributário. Essa situação não cria polêmica, já que o recolhimento é adiado.

b) Substituição Tributária de Operações concomitantes

A Substituição tributária Concomitante é a modalidade denominada “ao mesmo tempo”, esse tipo de modalidade geralmente é encontrada na prestação de serviços de transportes, quando um contribuinte contrata um serviço de um transportador sem inscrição no cadastro de contribuintes de uma Estado, a exemplo um transportador autônomo, assim ele passa a ser o responsável pela retenção e recolhimento do imposto, dessa forma o próprio contribuinte que contratou os serviços é que realiza a retenção e o pagamento do tributo devido.

c) Substituição Tributária nas Operações Subsequentes

Pode a legislação estadual atribuir a uma determinada categoria de contribuintes a responsabilidade pelo imposto referente às operações subsequentes. Trata-se da retenção na fonte, em que há a cobrança do imposto antes da ocorrência do fato gerador. Exemplificando: A legislação pode atribuir a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto a indústria nas operações de vendas para um comerciante varejista adquirente de determinada mercadoria. No caso, a indústria será o substituto tributário do referido imposto.

3.4. Interesse Na Retenção Do ICMS Na Fonte

É grande o interesse dos Estados na implantação da retenção de ICMS na fonte quando a mercadoria tem pequeno número de fabricantes, grande número de atacadista e número ainda maior de varejistas. É difícil fiscalizar e controlar os estabelecimentos varejistas, seja pelo grande número, seja, muitas vezes, pela pequena estrutura.

O regime da substituição tributária simplificou a tributação, sendo mais racional, simples e ágil para o fisco, vez que a exigibilidade é exigida apenas a um contribuinte, o substituto. Assim com a incidência única em uma operação os demais contribuintes ficam livres da apuração e recolhimento, restando só à responsabilidade solidária no caso de inadimplemento do contribuinte substituto. O fabricante é contribuinte em relação às saídas que promove, mas também é substituto em relação às operações posteriores.

4. BENEFÍCIOS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Em um âmbito geral os benefícios da substituição dizem respeito especialmente à diminuição do risco de concorrência injusta e da informalidade, visto que algumas vezes o ICMS pode ser recolhido ainda na etapa industrial da cadeia produtiva, isto é, na fase inicial da transformação da matéria prima. Com isto tem-se a redução das vendas sem a nota fiscal, o que beneficia as empresas idôneas.

Além disso, há também a diminuição da burocracia tributária, onde a forma de recolhimento, mesmo com menos recursos utilizados, torna-se eficiente, contribuindo para a redução do número de estabelecimentos fiscalizados.

Outro benefício advindo da substituição tributária é o combate a guerra fiscal, entre os estados, provocando uma intensa distorção no recolhimento do ICMS. Com esse instituto há uma diminuição na cobrança de créditos, bem como na convivência conflituosa entre as operações interestaduais.

4.1. Regimes Especiais à Disposição dos Contribuintes do Estado de Alagoas

A Secretaria de Estado da Fazenda de Alagoas define REGIME ESPECIAL como sendo:

[...] qualquer tratamento diferenciado, adotado em casos peculiares, em relação às regras gerais de exigências do ICMS e de cumprimento das obrigações acessórias, mediante manifestação de órgão técnico fazendário, objetivando facilitar o cumprimento das obrigações tributárias pelo contribuinte, sem que disso resulte desoneração da carga tributária.

Seu pedido de concessão tem que obedecer obrigatoriamente ao art. 84 da Lei Nº. 6.771, de 16 de novembro de 2006, ao art. 51, inciso III e § 1º da Lei Nº. 5.900, de 27 de dezembro de 1996 e os art. 947 a 955 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº. 35.245, de 26 de dezembro de 1991, a Instrução Normativa SEF nº 005/2009 e/ou com fundamento em outro ato normativo: Lei, Decreto ou Instrução Normativa. Deverá ser dirigido a Superintendência de Receita Estadual e apresentado pelo estabelecimento matriz à repartição fazendária de circunscrição do contribuinte, devendo conter, além da identificação da empresa e seus estabelecimentos, se houver, os documentos e informações exigidos pela legislação.

4.1.2. Espécies de Regimes Ofertados pelo Estado de Alagoas.

O principal regime especial de tributação é o Simples Nacional. Devido a sua facilitação na arrecadação de impostos, diminuindo a burocracia e incentivando novas empresas. Apesar de ser um incentivo nacional é importante ressaltá-lo devido à grande influência nas empresas Alagoanas. Para os grandes contribuintes, o Estado também fornece um regime próprio, se tornando mais competitivo no cenário nacional.

4.1.2.1. Simples Nacional

O Simples Nacional foi instituído em 30/06/2007, para racionalizar e simplificar a vida das micro e pequenas empresas, pela lei nº 123/2006, tem como objetivo estabelecer normas gerais e tratamento diferenciado e favorecido mediante regime único de arrecadação e obrigações acessórias; compreendendo as obrigações trabalhistas e previdenciárias.

Para as empresas optantes por este regime, todos os impostos são arrecadados numa única guia de arrecadação, conhecida por DAS (documento de arrecadação do simples), tendo como base da apuração do tributo e contribuições o faturamento, o qual incide uma alíquota progressiva de acordo com o faturamento. Este regime tributário favorece as empresas com faturamento ou receita bruta anual de R\$ 3,6 milhões, unificando os impostos, IRRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS/PASEP, CPP, ICMS e ISS, tem sua arrecadação, cobrança e fiscalização por todos os entes federados, a União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Para efeito deste regime de tributação é considerado microempresa a pessoa jurídica com faturamento no ano calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00, já as empresas de pequeno porte são as que auferirem receita bruta acima de R\$ 360.000,00 a R\$ 3.600.000,00, tendo estas sociedades empresariais, sociedade simples e o empresário que estiverem de acordo com o artigo nº 966 da Lei nº 10.406 de 10/01/2002, devidamente registrados.

Determinadas atividades ou formas societárias estão vedadas de adotar este regime diferenciado, o supersimples. Estas vedações encontram-se no endereço eletrônico da Receita Federal do Brasil, como também a forma de ingresso e

características principais. Este regime é administrado por um comitê gestor, composto por oito integrantes da Receita Federal do Brasil, dois das administrações tributárias dos Estados e Distrito Federal, e dois das administrações tributárias dos Municípios. Há a possibilidade dos Estados membros adotarem sublimites para empresas enquadradas como empresas de pequeno porte, em função da respectiva participação no PIB.

4.1.2.2. Regimes especiais para grandes contribuintes

Para as empresas que tem sua atividade majoritariamente atacadista, o decreto 20.747, publicado em 27/06/2012, dispõe sobre a tributação favorecida do ICMS para operações com estabelecimento atacadista. Dentre os motivos que levaram a sua implementação, pode-se ressaltar a intenção de atrair novos investimentos e de ser manter competitivo nessa guerra fiscal, oriunda das concessões de estímulos fiscais por outros entes da Federação, principalmente os estados nordestinos. Desta forma leva-se em consideração também a função extrafiscal dos tributos, fortalecendo os investimentos já existentes e estimulando a instalação de novos, fomentando a economia e gerando emprego e renda.

Segundo o Parágrafo único do artigo 1º do referido Decreto, o regime tributário favorecido é opcional e abrange as mercadorias correspondentes à atividade econômica principal de que trata o inciso I do art. 4º deste Decreto e as demais atividades de revenda do estabelecimento. O credenciamento do contribuinte está condicionado ao atendimento de todas as exigências do decreto como as previstas no artigo 4º sendo a meu ver as principais.

Para os contribuintes atacadistas de drogas e medicamentos e de material médico-hospitalar, o Estado de Alagoas dispõe de tratamento diferenciado de acordo com o decreto de nº 3.005, publicado no DOE de 19 de dezembro de 2005.

Considerando a concessão de tratamento diferenciado ao referido setor em outras unidades da Federação, sobretudo no Nordeste, é imprescindível dispensar tratamento semelhante a contribuintes inscritos no Estado de Alagoas sob a mesma atividade econômica, de modo a permitir competição justa e equânime,

Conforme o Art. 1º do referido decreto:

[...] aos contribuintes do ramo de drogas e medicamentos de uso humano, e de instrumentos e materiais para uso médico, cirúrgico, hospitalar e de

laboratórios, fica concedido tratamento tributário diferenciado, relativamente ao Imposto sobre Operações Relativas à circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, nos termos deste Decreto.

Pode-se ainda destacar o seguinte parágrafo:

§ 1º Para os efeitos deste Decreto, considera-se contribuinte atacadista aquele cuja média mensal de vendas a outros contribuintes do ICMS corresponda a, no mínimo, 90% (noventa por cento) do total das saídas.

Os atacadistas, conforme o presente decreto, somente são substitutos tributários em relação aos produtos originados em Estados Não Signatários dos Conv. ICMS 76/94 e Prot. ICMS 12/07, e desde que esteja regular com o pagamento do ICMS. Outro tratamento é redução do ICMS que é calculado de acordo com a alíquota do ICMS, tendo como base as alíquotas de entrada.

Para os contribuintes com atividade de distribuição centralizada de produtos, o Estado de Alagoas dispõe através do decreto nº 38.631 publicado em 23 de novembro de 2000 no diário oficial do Estado, de estímulos e benefícios fiscais, considerando a necessidade de se tornar competitivo o setor de distribuição de produtos desses Estados, em face dos benefícios fiscais concedido ao referido setor por outros entes da Federação. Tanto as empresas já estabelecidas, como para novos empreendimentos deverão cumprir todos os requisitos presentes nesse Decreto.

A secretária da fazenda oferece ainda um regime específico para o recolhimento do imposto retido por meio da substituição tributária. Concedido por meio da instrução normativa de nº 30 de 2007, quando a mercadoria se originar em Estado não signatário de Protocolo ou Convênio o ICMS devido por ST, deverá ser recolhido no 9º dia do mês subsequente e se o valor não for superior a 05(cinco) UPFAL, independente de pedido de autorização, o contribuinte em Alagoas poderá ser autorizado a efetuar o recolhimento deste imposto até o dia 9 (nove) do mês subsequente à saída da mercadoria do estabelecimento remetente, conforme §1º, Inciso II do Art. 1º da IN SEF 30/07.

4.2. Benefícios para os Contribuintes do Estado de Alagoas

Além de combater a sonegação e incrementar a arrecadação, o instituto da substituição tributária, trouxe ainda diversas vantagens para os contribuintes do Estado de Alagoas.

Houve a simplificação e racionalização das operações tributárias aonde o contribuinte alagoano, no caso o substituído, tem suas operações centralizadas para o recolhimento do tributo. Em relação às operações subsequentes, o imposto devido por terceiros é centralizado no contribuinte substituto, não havendo o que se falar em novas operações tributáveis, no âmbito interno, havendo operações subsequentes interestaduais, com estado signatário ou não, há uma previsão de restituição ou compensação para o imposto retido anteriormente, sendo assim não há o que se falar em prejuízo.

Há uma facilitação para a fiscalização, mas não deixa de ser um estímulo para a igualdade de tributação, evitando uma concorrência desleal que sempre favorece o sonegador que encontra uma forma de burlar o recolhimento correto do tributo, levando o contribuinte que recolhe regularmente seus impostos ao prejuízo.

Pode-se citar ainda a agilidade que as operações comerciais ganharam, tanto na emissão de documentos fiscais como na escrituração, evitando distorções e concorrências desleais, principalmente trabalhando junto com as novas ferramentas trazidas com o avanço da tecnologia, como a nota fiscal eletrônica, NF-e, cupom fiscal eletrônico, *cupom-e* e a escrituração fiscal digital.

Para Souza (2009, p. 13) e Führ (2008, p. 41) esse avanço:

Diminuição da sonegação e aumento da arrecadação sem aumento de carga tributária, pois afinal o processo de autorização de cada NF-e já é uma "denúncia espontânea" do débito. Este é mais um dos aspectos que favorece sobremaneira a fiscalização, pois os contribuintes usuários de NFe são obrigados a informar suas operações diariamente ao Fisco. Há também benefícios para as Administradoras Tributárias, que a partir da implantação da NF-e obtiveram um aumento na confiabilidade das informações contidas nas notas fiscais, diminuindo o risco de sonegação. Também se beneficiarão com melhorias no processo de controle fiscal, possibilitando melhoramentos no compartilhamento de informações entre os fiscos. Com a emissão da nota fiscal eletrônica, a sonegação ficara mais difícil, sendo que a Receita terá as informações referentes às comercializações em tempo real, reduzindo desta forma a sonegação e aumentando a arrecadação.

Tratando-se ainda da concorrência desleal muito se fala que a margem de valor agregada utilizada para calcular o ICMS substituição são superiores as

margens praticadas pelo mercado, o que traria um prejuízo para os contribuintes, o que não seria verdade tendo em vista que à margem de valor agregado trazidas nos convênios ou protocolos usam o preço praticado pelo contribuinte ou sugerido pelo fabricante, ou mesmo quando há preço fixado por autoridade competente, a base de cálculo será o respectivo preço. Agora quando não há preço sugerido pelo fabricante ou fixado por autoridade competente, a base de cálculo será o preço praticado pelo remetente, incluídos o IPI, frete e demais despesas cobradas do destinatário, acrescido da margem de valor agregado (MVA) ajustada, quer dizer um MVA para cada alíquota aplicada, pelos diversos Estados da federação, devendo a MVA ser a estabelecida em convênio ou protocolo, ou legislação interna.

O conceito de Margem de Valor Agregado é bem definida na Lei Complementar nº 87 (BRASIL, 1996), em que:

[...] será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previsto em lei.

O cálculo da MVA será determinado com bases nos preços praticados no mercado obtidos por pesquisa, por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por representantes dos devidos setores, adotando a média ponderada dos preços coletados, especificados nos devidos convênios ou protocolos. A MVA ajustada veio para equalizar o montante do imposto e conseqüentemente o preço final das mercadorias adquiridas pelos diversos membros da federação, logo, conclui-se que não há o que se falar em margens de valor agregado superiores as margens de lucros praticados no mercado, porque incorreria em uma espécie de confisco, vedado pela legislação superior.

4.3. Benefícios para o Estado De Alagoas

O instituto da substituição tributária tem se intensificado no estado de alagoas, havendo a cada ano a inclusão de mais mercadorias sujeitas a este regime. Hoje se tornando essencial para o Estado, aja vista a sua concentração na arrecadação do ICMS, que de acordo com a secretaria da fazenda do estado de Alagoas, é superior a 68% do total arrecadado.

Além da importância na arrecadação, o regime da substituição tributária trouxe ainda outros benefícios para o Estado, em razão disso, a cada ano os gestores vem acrescentando, tanto no âmbito interno como através de convênios e protocolos com outros Estados, mercadorias para serem tributadas por meio desse regime.

Dentre os principais benefícios pode-se destacar a redução do risco de competição desleal, bastante comum antes do regime, devido à quantidade elevada de contribuintes a ser fiscalizados. Desse modo a substituição tributária promoveu a diminuição da informalidade, a final por ser recolhido na fase industrial diminui o estímulo para venda sem nota fiscal ao consumidor, provocando um crescimento no número de contribuintes e levando, conseqüentemente, a um aumento na arrecadação e estímulo da economia através do emprego e renda.

A adoção do regime ainda facilita quanto à burocracia tributária, uma das grandes problemáticas do sistema tributário em geral que afeta tanto o fisco, em seus controles e monitoramentos, como os contribuintes, nas dificuldades e geração de custos.

A redução das obrigações tributárias acessórias e a melhoria da estrutura de arrecadação podem ser maximizadas em sua eficiência com menos recursos utilizados, pois o número de estabelecimentos a serem fiscalizados cai substancialmente, levando a uma fiscalização mais eficiente e menos onerosa.

Esta redução na burocracia tributária e concorrência desleal são também uma resposta efetiva para a guerra fiscal estadual, travada pela busca incessante de investimentos em geração de emprego e renda, reduzindo a possibilidade de cobranças de créditos e as discussões em operações interestaduais entre Estados, entre distribuidoras, indústrias e atacadistas.

Segundo Pereira e Bassoli (2008, p. 59) a guerra fiscal entre os Estados,

[...] não é fato recente na política brasileira. Há registros que datam desde a década de 20, mas nada comparado às proporções tomadas no decorrer da década de 90. É medida de iniciativa do Poder Executivo fundada na Constituição Federal, exclui-se total ou parcialmente o crédito tributário em que é detentor o poder público em prol do desenvolvimento de região ou setor relevante à coletividade. Pode ser compreendido, assim sendo, como norma jurídica de direção econômica a serviço do desenvolvimento que interesse ao país ou determinada região ou setor da economia.

Atualmente, essa guerra ainda faz parte da realidade tributária, o que trava o desenvolvimento regional, contribuindo para a permanência de vícios na concorrência das operações entre os Estados, levando-se também em consideração os benefícios fiscais concedidos pelos Estados sem autorização do CONFAZ.

Outro aspecto importante a ser evidenciado é na questão do custo da auditoria para o Estado. Com a substituição tributária, concentra-se a auditoria praticamente nos contribuintes indicados por lei para serem substitutos, dessa forma evita-se o desprendimento de horas de auditoria com os contribuintes substituídos, que são a grande maioria.

De acordo com Imbrosio (2011, p. 11):

Com o regime da substituição tributária, o processo para fiscalizar os contribuintes se torna mais simplificado, devido à fiscalização centralizar em apenas um contribuinte, o responsável pelo recolhimento do imposto, e ainda deve ser ressaltado que a substituição tributária é menos onerosa que outros modelos de prevenção a sonegação, como as auditorias.

Trata-se assim de uma enorme economia aos cofres públicos, eliminando inicialmente um leque de contribuintes, focando no controle mais específico ao monitorar as indústrias, importadores e atacadistas, ao invés de fiscalizar e monitorar uma grande quantidade de varejista.

A relevância deste instituto para os Estados é tão grande que as principais linhas de propostas da reforma tributária, não mencionam alteração, muito menos retirar do cenário jurídico este instituto, praticamente as propostas se resumem em redistribuição de competências tributárias, entre a União, Estados membros e Distrito Federal e Municípios, como também a partilha para que todos participem do crescimento do Brasil e criação do “superfisco estadual”, nesse entendimento uma maior colaboração entre os Estados e o Distrito Federal, racionalizando e simplificando a legislação para estes membros.

Um superfisco, conforme afirma o relator da Reforma Tributária na Câmara dos Deputados, Luiz Carlos Hauly (2017, p. 1):

Unificado, que contemplará todas as 27 unidades da federação e distribuirá os valores arrecadados entre estados e municípios com o apoio de fundos para a equalização de distorções. Paralelamente, a iniciativa contempla a criação de um imposto monofásico federal que incidirá sobre energia, combustíveis, comunicação, mineração, transportes, cigarros, bebidas, veículos, eletroeletrônicos, eletrodomésticos, pneus e autopeças.

Evidente que a arrecadação proporcionada pelo instituto da substituição tributária, traz para o estado um conforto maior para retornar à população os benefícios trazidos pelos tributos. Analisando a situação do recolhimento do ICMS no Estado de Alagoas, observa-se a clara dependência da substituição tributária para este Estado. A Tabela 1 mostra que entre 2014 e 2016 a arrecadação da Substituição Tributária apresentou um nível satisfatório de crescimento, que seria indicado o acréscimo de mais mercadorias para serem tributadas por esse instituto, a exemplo dos produtos alimentícios.

Tabela 1. Arrecadação da ST em Alagoas entre 2014 e 2016.

ANO	ARRECADAÇÃO (R\$)
2014	1.316.514.448,72
2015	1.340.666.507,17
2016	1.536.051.894,26
TOTAL	4.187.001.513,74

Fonte: Governo do Estado de Alagoas, 2017.

Em igual situação apresentou o recolhimento do ICMS normal, ou seja, recolhido através de débito e crédito com as sucessivas operações, apresentando também um crescimento que indica uma situação favorável para ser tributado por meio do instituto da substituição tributária.

Tabela 2. Arrecadação do ICMS normal entre 2014 e 2016.

ANO	ARRECADAÇÃO (R\$)
2014	577.631.729,50
2015	602.421.521,85
2016	737.073.022,24
TOTAL	1.917.126.273,59

Fonte: Governo do Estado de Alagoas, 2017.

Conforme se observou a substituição tributária é um instrumento viável e que tem demonstrado não ser um acréscimo da carga tributária para o contribuinte e de inegável combate a concorrência desleal, com a igualdade de tributação e incentivo

a formalidade. Além disso, esse instituto vem contribuindo para a diminuição de um grande problema brasileiro que é a evasão fiscal elevada

De acordo com Silva (2013, p. 08):

Impende salientar que o instituto da substituição tributária, de maneira geral, visa a facilitar o recolhimento do tributo, permitindo que o fisco concentre a fiscalização nos setores da cadeia de produção que tenham menor número de representantes e que demonstrem melhor estrutura organizacional, proporcionando maior rapidez e eficiência na arrecadação, reduzindo por consequência a evasão fiscal.

Na realidade a evasão fiscal afeta diversos setores da economia brasileira que vinha experimentando um crescimento exponencial, tanto que hoje a evasão fiscal do país e particularmente no Estado de Alagoas, após implementação de vários setores no regime de substituição tributária, vem reduzindo progressivamente.

Por essa razão é que a evasão fiscal, tal como a sonegação que é certamente o maior inimigo da justiça fiscal, ocasiona prejuízos crescentes ao Governo pela enorme perda de arrecadação de impostos, à indústria que opera legalmente, pela diminuição de seu negócio; e aos consumidores por adquirirem produtos de qualidade duvidosa.

Para Cruz (2017, p. 11):

A evasão fiscal nunca é ética. Uma vez que vivemos em sociedade, devemos abrir mão do benefício individual em virtude do bem comum. Portanto, não cumprir com a obrigação fiscal é prejudicar o coletivo. O descontentamento com a gestão pública da arrecadação e aplicação dos tributos deve levar a sociedade a fiscalizar melhor a ação do Estado, atentar mais ao voto e lutar por mudanças no sistema de arrecadação e aplicação dos tributos, através de vias legais. O fato do Estado ser ineficiente não justifica que os contribuintes também não cumpram com suas obrigações. O que deve ser feito é renovar os políticos que gerenciam o Estado. Evasão fiscal é crime. A saída é a elisão fiscal. Reforma tributária. Participação efetiva da sociedade civil.

É uma ilusão achar que empresas brasileiras possam desenvolver uma vantagem competitiva baseada na sonegação de impostos e que essas possam depois ser triunfadoras num mercado globalizado. A existência de um mercado, com tais distorções não estimulam o desenvolvimento de empresas com o padrão ético e

competitivo que a sociedade requer e também não é incentivo para novos investimentos nos Estados, a exemplo de Alagoas.

Dessa forma, a evasão fiscal e a sonegação não trazem nenhum benefício para o Estado, ficando a sociedade sujeita a serviços que deixam a desejar; na saúde, na educação, na segurança pública.

No que se refere às mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária no Estado de Alagoas, tanto em operações externas, quanto internas, cabe ressaltar que o número de segmentos de produtos cresce ano a ano, a exemplo dos alimentos, que tem um alto valor agregado. Existe a tendência do crescimento da utilização do instituto da ST, ainda mais, pois novos Convênios e Protocolos estão sendo firmados a cada mês.

CONCLUSÃO

Ao analisar todo o relato apresentado com relação ao instituto da substituição tributária no Estado de Alagoas, admite-se que este instituto por ser possível e até necessário em certas operações de circulação de mercadorias, em que pode se verificar uma sequencial série de operações e envolvendo inúmeros e pequenos estabelecimentos, difíceis de serem fiscalizados.

Logo, conclui-se que a substituição tributária no Brasil, assim como para Alagoas, é um instituto consagrado e a sua existência baseia-se em uma necessidade da sociedade moderna de maior simplicidade nas operações, assegurando ainda os recursos com grande previsibilidade e praticidade, além de evitar a evasão fiscal e possuir ainda o grande mérito de evitar que o ICMS seja um fator de desequilíbrio na comercialização de um produto, visto que com o imposto pago antecipadamente pelo fabricante, todas as empresas da cadeia de comercialização suportam uma carga tributária igual, evitando, portanto, uma concorrência desleal entre comerciantes.

Acrescenta-se que este é um tema de grande relevância para o mundo jurídico, assim como para os contabilistas, sendo assim recomendado não só a leitura deste trabalho, mais o aprofundamento no tema que tem sido motivo de muitas discussões, divulgação para que todos aprendam um pouco sobre substituição tributária, e saibam mais sobre a arrecadação dos tributos, sobretudo, porque num país que os serviços públicos estão cada vez mais minguados e a maior parte da população carece de educação, saúde e segurança pública, em meio a uma grave crise política proporcionada pela falta de moral e ética, a economia sem dúvida alguma reflete a insegurança jurídica que passa o Brasil.

Desta forma é clara a dependência deste instituto para o Estado de Alagoas, que de acordo com a secretaria do tesouro nacional, está entre os Estados com aporte de verbas federais entre 20 a 50 por cento, demonstrando uma crescente dependência deste instituto, sendo conveniente e até necessário a adesão de mais mercadorias para serem tributadas por este regime, porém o interesse fiscal deve ser temperado com as garantias do contribuinte, não se podendo desnaturar a circulação de mercadorias, tampouco se podendo distorcer a capacidade do contribuinte.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário**. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BORBA, Cláudio Borba. **Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Campus, 2007.

BRASIL . **Código Tributário Nacional**. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. CONFAZ. **CONVÊNIO ICMS 25/90**. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1990/cv025_90. Acesso em: 25 set. 2017.

_____. CONFAZ. **CONVÊNIO ICMS 92/15**. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv092_15. Acesso em: 03 out. 2017.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. 6 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

_____. **Lei Complementar nº 87, de 13 de janeiro 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). Brasília: Senado Federal, 1996.

CANTO, Gilberto de Ulhôa; COUTINHO, Fábio de Sousa. Princípio da legalidade. **Cadernos de Pesquisas Tributárias**, São Paulo: CEU/Resenha Tributária, 1991.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 14 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CAVALCANTI, Carlos Eduardo G.; PRADO, Sérgio. **Aspectos da Guerra Fiscal no Brasil**. Brasília/São Paulo: IPEA/FUNDAP, 1998.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

COSTA, Alcides Jorge. **ICMS na Constituição e na lei complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

COUTINHO, Lucas. **Vantagens e desvantagens da Substituição Tributária e da Antecipação Tributária do ICMS no Estado de São Paulo: Análise de um modelo ideal**. Disponível em: revista.univem.edu.br/REGRAD/article/view/431/342. Acesso em: 11 jun 2017.

CRUZ, Felipe Rodrigues et al. **Três visões sobre ética e evasão fiscal: como se posicionam os estudantes da área de negócios?** 2017. Disponível em: <http://congressos.anpcont.org.br/xi/anais/files/2017-05/epc858.pdf>. Acesso em: 15 set. 2017.

FÜHR, Viviane Andreia. **Os benefícios da implantação da nota fiscal eletrônica**. 2009. 89f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis). Centro Universitário Feevale.

HÁRADA, Kioyshi. **Código Tributário Nacional**. 12 ed. São Paulo: Rieel, 2006.

HAULY, Luiz Carlos, **Relator da Reforma Tributária espera que proposta seja debatida em agosto**. Disponível em: <https://www.mundodomarketing.com.br/noticias-corporativas/conteudo/121069/relator-da-reforma-tributaria>. Acesso em: 30 set. 2017.

IMBROSIO, Marcus de Aguiar. **ICMS cobrado por substituição tributária e sua influência na formação do preço de venda de artigos de papelaria**. Disponível em: <http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis296000>. Acesso em: 20 set. 2017.

ICHIHARA, Yoshiak. **Direito Tributário**. 14 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Passiva Tributária**. Belém: CEJUP, 1986.

LAKATOS, E.M, MARCONI, M. de Andrade. **Metodologia de Trabalho Científico**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MACHADO, H.B. **Curso de Direito Tributário**. 24 ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2004.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MEIRA JUNIOR, José Julberto. **Uma visão crítica da substituição tributária**. 2007. Disponível em: <http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/files/anexos/21015-21016-1-PB.pdf>. Acesso em: 10 set. 2017.

PEREIRA, Guilherme Luis Muramatsu; BASSOLI, Marlene Kempfer. Concorrência tributária desleal: guerra fiscal entre os entes da Federação. **Revista de Direito Público**, Londrina, v. 3, n. 2, P. 55-73, mai/ago.2008

REZENDE, Amaury José; PEREIRA, Carlos Alberto; ALENCAR, Roberta Carvalho de. **Contabilidade Tributária**: Entendendo a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas. São Paulo: Atlas, 2010.

RIBEIRO, Antônio de Pádua. **Substituição tributária para frente**. Portal da Justiça Federal. Disponível em: <http://www.cjf.gov.br/revista/numero3/artigo13.htm> Acesso em: 10 Jul. 2017.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário: ideal para concursos públicos**. São Paulo: Saraiva, 2009.

SOARES, Milton Delgado. **O imposto sobre a transmissão causa mortis e doação (ITCMD) e as suas hipóteses de incidência nos procedimentos sucessórios**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. 4 ed. São Paulo: Resenha Tributária; IBET, 1975.

SOUZA, Crystiane Cardoso de. Equipe Técnica COAD. **Nota fiscal eletrônica**. 2. Ed. Rio de Janeiro: COAD, 2009.