

O DECRETO 29.560/08 COMO ANOMALIA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS NO ESTADO DO CEARÁ

Ana Maria da Silva Cordeiro¹

RESUMO

Enquanto o instituto da substituição tributária determina que, para que o produto seja considerado substituição tributária, é necessário que haja a realização de convênio ou protocolo entre os Estados, o Estado do Ceará criou um meio, através do Decreto 29.560/08, de normatizar as atividades de maior volume, onde estas passaram a ser responsáveis pelo recolhimento do imposto na entrada do estado, na condição de substituto, dessa forma, evitando que houvesse a sonegação e tornando mais fácil a fiscalização dessas mercadorias, uma vez que, como é um grupo seleto de atividades, é mais fácil fiscalizá-las. A metodologia utilizada para elaboração desse estudo é uma pesquisa de cunho exploratório-descritiva, do tipo qualitativa, sendo possível concluir que o Estado do Ceará criou o decreto 29.560/08, com o objetivo de regularizar os setores com maior volume de operações, haja vista, serem setores propensos à realização da sonegação fiscal, sendo possível ainda reestabelecer a cadeia em casos de venda realizada para contribuintes que não estejam listados nos anexos do referido decreto, ou seja, a mercadoria será tributada normalmente como se nunca tivesse ocorrido a substituição tributária na operação anterior, perdendo assim a essência inicial da substituição tributária, que era de padronizar a cobrança da substituição tributária entre os Estados, tornando-a uma ferramenta de antecipação de valores, ou seja, o objetivo final passou a ser a arrecadação.

.

PALAVRAS-CHAVE: Substituição Tributária. Decreto 29.560/08. Tributação.

¹ Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estácio de Sá, Especialista em Auditoria pela Universidade Federal do Ceará (UFC), e-mail: anamaria_fimm@yahoo.com.br

DECREE 29.560 / 08 AS AN ANALYSIS OF THE ICMS TAX REPLACEMENT IN THE STATE OF CEARÁ

ABSTRACT

While the tax substitution institute determines that, in order for the product to be considered as a tax substitution, it is necessary to have an agreement or protocol between the States, the State of Ceará has created a means, through Decree 29.560 / 08, to activities, where they became responsible for collecting the tax at the entrance of the state, in the condition of substitute, in this way, avoiding that there was evasion and facilitating the inspection of these goods, since, as a group activities, it is easier to monitor them. The methodology used for the elaboration of this study is an exploratory-descriptive research, of the qualitative type, and it is possible to conclude that the State of Ceará created the decree 29.560 / 08, with the objective of regularizing the sectors with greater volume of operations, , are sectors that are prone to tax evasion, and it is possible to reestablish the chain in cases of sale made to taxpayers that are not listed in the annexes of said decree, ie, the merchandise will normally be taxed as if there had never been a tax substitution in the a previous operation, thus losing the initial essence of the tax substitution, which was to standardize the collection of the tax substitution between the States, making it a tool of anticipation of values, that is, the final objective became the collection.

.

Keywords: Tax Replacement. Decree 29.560 / 08. Taxation.

1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal em seu artigo 155 permite que os Estados tenham autonomia para legislar quanto ao ICMS, permitindo assim que haja várias formas de cobrança e entendimento sobre o mesmo.

A Lei Complementar nº 87 de 1996, também conhecida como Lei Kandir, que retrata as operações sujeitas ao ICMS, bem como a substituição tributária, sendo possível em seus artigos do 6º ao 10º identificar o fato gerador, a base de cálculo e a forma de recolhimento do imposto.

Desta forma, o governo percebeu que com a instituição da substituição tributária a forma de regularização dos produtos sujeitos a esse regime seria benéfico, uma vez que para ser considerada substituição tributária a mercadoria deverá estar listada em um convênio ou protocolo, que por sua vez, deveria ser celebrado entre Estados com os mesmos interesses.

Contudo, a substituição tributária passa a ser percebida como um meio para evitar sonegação fiscal, uma vez que em tese a substituição tributária é devida apenas às indústrias, que recolhem o imposto pelo restante da cadeia, facilitando a fiscalização, antecipando o recolhimento do imposto e gerando assim antecipação de caixa para os Estados.

Diante do exposto, este estudo propõe-se a analisar os impactos da substituição tributária no Estado do Ceará no que concerne à aplicação do Decreto 29.560/08, bem como apresentar as anomalias que este decreto apresenta ao ser comparado à substituição tributária empregada no âmbito nacional.

Para conseguir alcançar os objetivos deste estudo foram verificados os seguintes objetivos específicos:

- entender os aspectos gerais da Substituição Tributária;
- analisar a aplicação da Substituição Tributária no Estado do Ceará;
- identificar as anormalidades do Decreto 29.560/08 empregado no Estado do Ceará em comparação da Substituição Tributária empregada no âmbito nacional.

A metodologia utilizada para elaboração desse estudo é uma pesquisa de cunho exploratório-descritiva, do tipo qualitativa, e uma pesquisa bibliográfica.

2 REFERENCIAL TEORICO

Para melhor entendimento sobre como funciona a Substituição Tributária, faz-se necessário um breve estudo sobre esse instituto, em âmbito geral, de forma que auxilie na compreensão das anomalias inseridas no Decreto 29.560/08, ao próprio contribuinte e em toda cadeia, uma vez que o mesmo vai em desencontro ao padrão criado no que concerne às regras da Substituição Tributária.

2.1 O Instituto da Substituição Tributária

O Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços – ICMS encontra-se na Constituição Federal de 1988, onde em seu artigo 155, inciso II dispões que:

Artigo 155 – Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I –

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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3/93 – DOU de 18.03.1993.)

Ainda no artigo 155 a Constituição prevê no parágrafo 2º, inciso XII, alínea b que através de Lei Complementar o Estado pode dispor sobre a substituição tributária no ICMS.

Criada em 1996 a Lei Complementar 87, que ficou conhecida como Lei Kandir, foi instituída entre outras para definir aspectos relativos às operações de ICMS onde nos artigos 6º ao 10º, trata sobre a substituição tributária no que concerne ao seu fato gerador, base de cálculo e recolhimento.

Em seu artigo 9, a Lei Kandir dispõe ainda que para que haja um regime de substituição tributária em operações interestaduais é necessário que

haja um acordo específico realizado entre os Estados que tenham interesse de aplicar este tipo de operação, permitindo assim a criação de convênios ou protocolos entre Estados para adoção dessa tributação do ICMS.

Atualmente os convênios são celebrados entre os Estados através do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ que é composto por um representante de cada Estado e possui validade nacional. Já os protocolos são instituídos entre dois ou mais Estados, onde o mesmo é submetido a análise da Comissão Técnica Permanente do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – COTEPE/ICMS onde para ser aprovado é necessário que haja aprovação da maioria de seus representantes e que os Estados envolvidos assinem o referido protocolo. De acordo com Tributo em Foco (2018, online).

Para Hugo de Brito Machado (2012) a instituição da substituição tributária é entendida como uma alegação para evitar a sonegação, portanto os Estados criaram uma substituição de antecipação do tributo, que inicialmente era aplicada apenas há alguns produtos e com o tempo acabou se estendendo a vários produtos de forma que atualmente alcança praticamente todos.

De acordo com Paulo Almada (2015, p.89) a substituição tributária é tida como:

Uma sistemática caracterizada pela responsabilidade pelo pagamento do imposto devido, em relação a certas operações ou prestações, ser atribuída, por expressa determinação legal, a um terceiro que não realiza fato gerador do ICMS, não restando, via de regra, mais nenhum valor a ser pago nas operações ou prestações subsequentes, porém tem suas exceções.

Contudo, o Estado instituiu a substituição tributária como forma de garantir que o tributo seja recolhido de forma única, salvo exceções, e assim consiga reduzir os índices de sonegação e dupla tributação.

Para que este mecanismo possa funcionar, o Estado determinou três tipos de substituição:

- **substituição tributária antecedente**, também conhecida como substituição “para trás” ou “regressiva” onde o imposto a ser recolhido é oriundo de uma operação anterior, ou seja, o imposto

é adiado passando a ser cobrado posteriormente a ocorrência do fato gerador, por isso é denominado diferimento;

- **substituição tributária concomitante** é aplicada nos casos onde a obrigação pelo recolhimento do imposto cabe ao contribuinte que não está realizando a prestação do serviço, ou seja, o fato gerador do ICMS deixa de ser responsabilidade do prestador do serviço e passa a ser de responsabilidade do tomador do serviço. Um ótimo exemplo da aplicação dessa substituição tributária é nos serviços de transporte que são realizados por autônomos ou por empresas que não possuem inscrição no cadastro de contribuintes no estado em que a operação foi iniciada;
- **substituição tributária subsequente**, também conhecida como substituição “para frente” tem como característica o fato de atribuir a responsabilidade pelo recolhimento do imposto a um determinado contribuinte, podendo ser este um importador ou fabricante, onde o valor pago de ICMS servirá para as operações subsequentes em relação a mercadoria até que esta chegue ao consumidor final, ou seja, o contribuinte irá reter e recolher de maneira única e de forma antecipada o ICMS referente a todas as operações posteriores, pagando o tributo por toda a cadeia até que a mercadoria chegue ao consumidor final. De acordo Site Contabil (2018, online).

A instituição substituição tributária prevista na Constituição permitiu que os Estados tivessem autonomia para legislar quanto ao ICMS e seus regimes, mas diante de tantos critérios verificou-se a necessidade de uniformizar e identificar bens e mercadorias sujeitas à substituição tributária e de antecipação do recolhimento do ICMS de forma nacional, buscando reduzir assim a guerra fiscal criada entre os Estados.

2.2 Aspectos Gerais da Substituição Tributária

Buscando a regularização e unificação dos critérios a serem adotados na substituição tributária os Estados celebraram o Convênio 52/2017,

que por sua vez revogou os Convênios: 81, de 10 de setembro de 1993;Convênio ICMS 70, de 25 de julho de 1997;Convênio ICMS 35, de 1º de abril de 2011;Convênio ICMS 92, de 20 de agosto de 2015, parcial em 2017 e de maneira geral a partir de 2018; Convênio ICMS 149, de 11 de dezembro de 2015, onde em sua cláusula segunda fica claro que somente será possível estabelecer a substituição tributária mediante a convênio ou protocolo celebrado entre as unidades federadas interessadas e que os mesmos poderão depender do poder executivo, ou seja, caso o Estado opte pela aplicação da substituição tributária precisará que o poder executivo internalize o referido acordo realizado entre as unidades interessadas.

Já em sua cláusula trigésima segunda, o convênio determina a obrigação dos Estados em comunicar ao CONFAZ sempre que houver:

- I - qualquer redução ou restabelecimento da base de cálculo ou alteração na alíquota de bem ou mercadoria sujeitos ao regime de substituição tributária;
- II - a instituição do regime de substituição tributária em data diferente da estabelecida no convênio ou protocolo;
- III - a denúncia unilateral de acordo.

Outro ponto a ser observado na redação do Convênio 52/17, em sua cláusula sexta, é a padronização dos produtos que estarão sujeitos à substituição tributária com a criação do Código Especificador da Substituição Tributária – CEST que será composto de sete dígitos onde:

- a) o primeiro e o segundo correspondem ao segmento do bem e mercadoria;
- b) o terceiro ao quinto correspondem ao item de um segmento de bem e mercadoria;
- c) o sexto e o sétimo correspondem à especificação do item;

O convênio é bastante taxativo quanto aos produtos sujeitos à substituição tributária tanto no âmbito interno como no interestadual e determina que a identificação dos produtos ocorrerá através de sua classificação nos Anexos II ao XXVI do Convênio 52/2017 que será definido além de sua descrição e segmento a classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul baseada no Sistema Harmonizado – NCM/SH e CEST-Código Especificador da Substituição Tributária, e dispõe que:

§ 1º Na hipótese de a descrição do item não reproduzir a correspondente descrição do código ou posição utilizada na NCM/SH, o regime de substituição tributária em relação às operações subsequentes será aplicável somente aos bens e mercadorias identificadas nos termos da descrição contida neste convênio.

§ 2º As reclassificações, agrupamentos e desdobramentos de códigos da NCM/SH não implicam em inclusão ou exclusão de bem e mercadoria, classificados no código da referida nomenclatura, do regime de substituição tributária.

§ 3º Na hipótese do § 2º, o contribuinte deverá informar nos documentos fiscais o código NCM/SH vigente, observado o mesmo tratamento tributário atribuído ao bem e mercadoria antes da reclassificação, agrupamento ou desdobramento.

§ 4º As situações previstas nos §§ 2º e 3º não implicam alteração do CEST.

§ 5º Os bens e mercadorias relacionados nos Anexos II a XXVI sujeitos ao regime de substituição tributária em cada unidade federada serão divulgados pela Secretaria Executiva do CONFAZ, na forma prevista em Ato COTEPE.

§ 6º Os convênios e protocolos, bem como a legislação interna das unidades federadas, ao instituir o regime de substituição tributária, deverão reproduzir, para os itens que implementarem, o CEST, a classificação na NCM/SH e as respectivas descrições constantes nos Anexos II a XXVI.

§ 7º A exigência contida no § 6º não obsta o detalhamento do item, nas hipóteses em que a base de cálculo seja o Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF) ou o preço sugerido, desde que não restrinja ou amplie o alcance da descrição constante nos Anexos II a XXVI.

§ 8º O regime de substituição tributária alcança somente os itens vinculados aos respectivos segmentos nos quais estão inseridos.

Vale ressaltar que o CEST deverá ser utilizado em todos os produtos relacionados mesmo que não esteja sujeito ao regime de substituição tributária, bem como deverá ser informado desde 01/01/2018 na nota fiscal. Caso o produto tenha CEST e não seja informado na nota fiscal, a mesma poderá ser rejeitada impossibilitando, portanto sua emissão.

As regras constantes do convênio deverão ser aplicadas também aos contribuintes que são optantes pelo Simples Nacional, bem como os convênios e protocolos que tratam sobre a substituição tributária e antecipação do recolhimento do ICMS referentes às operações seguintes permanecem em vigor desde que não sejam contrárias as disposições do Convênio 52/17, uma vez que esta foi estabelecida pelo Convênio 155/15, mas que não vem sendo aplicado por alguns Estados, de forma mais específica o Ceará que não editou uma norma interna para tratar a respeito. De acordo com ICMS Prático (2018, online).

2.3 Substituição Tributária no Estado do Ceará

O Estado do Ceará elaborou a Lei 12.670/96 com objetivo de unificar as determinações da Constituição Federal e Lei Complementar 87/96 sobre o ICMS e suas aplicações, que regulamentou o Decreto 24.569/97 onde a partir do artigo 431 em diante irá detalhar a tratativa que deverá ser adotada para a substituição tributária.

Portanto, para compreender como funciona a substituição tributária no Ceará é necessário entender a presença de três pessoas quanto ao instituto da substituição tributária, são elas:

- **fisco:** como o agente credor, ou seja, pessoa competente para exigir o ICMS ST;
- **contribuinte substituto:** que através de determinação legal lhe é conferida a responsabilidade de reter e recolher o ICMS referente o fato gerador praticado por um terceiro, como por exemplo, o importador;
- **contribuinte substituído:** é o titular da situação tributária, onde por meio de lei é caracterizado como realizador do fato gerador, mas que a responsabilidade de retenção e recolhimento do imposto cabe a outrem, ou seja, quando o contribuinte substituído receber um produto que esteja sujeito à sistemática da substituição tributária de dentro do Estado ou que seja originária de outro Estado sem que tenha ocorrido a retenção do ICMS ST, seja ela total ou a menor, fica, portanto, este responsável solidariamente pelo recolhimento do valor que deveria ser retido, seja este total ou parcial. De acordo ICMS Prático (2018, online)

Enquanto que para ser considerado válido o regime de substituição tributária é necessário a celebração de convênio ou protocolo firmado junto ao Confaz entre várias unidades federadas, há alguns Estados que adotam esta sistemática de forma unilateral abrangendo apenas os contribuintes que estão situados em seu território, esta é conhecida como substituição interna.

Para o Estado do Ceará, além da substituição de convênio e protocolo estabelecida no âmbito nacional, no âmbito interno é praticada a

substituição tributária que poderá ser por produto ou pela Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE.

O artigo 452 o Decreto 24.569/97 determina em sua redação que a substituição tributária ira ser aplicada sobre o produto, onde este predominará sobre qualquer outra sistemática de substituição que o destinatário esteja sujeito, lembrando que tal situação não é tida como verdade absoluta visto que a aplicação da mesma irá variar devido as particularidades e exceções constantes em cada norma que trata o regime de ICMS ST no âmbito interno.

Almada (2015) informa que nas operações interestaduais o ICMS ST poderá ser retido por parte do remetente das mercadorias, na condição de substituto tributário, mas caso não haja a retenção este será exigido no primeiro posto fiscal na entrada do estado. Já quando se tratar de operações nos âmbito interno caberá ao remetente a retenção do imposto quando este for industrial ou recolhido na entrada do estabelecimento do adquirente.

Portanto, para compreender como a substituição é aplicada no Ceará é importante observar a particularidade de cada uma de suas formas.

2.3.1 Substituição Tributária Convênio e Protocolo

Decorrente de acordos firmados entre os Estados e/ou Distrito Federal com objetivo de estabelecer procedimentos que serão adotados a cerca do ICMS, de forma a normatizar de forma geral as regras para adoção da referida sistemática.

Portanto, nas operações interestaduais de mercadorias que estejam elencadas nos referidos Convênios ou Protocolos, caberá ao contribuinte a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário, competência de sujeito passivo por substituição tributária, mesmo que o imposto já tenha sofrido retenção, ou seja, o remetente será o substituto tributário. Observando sempre cada caso para avaliar se é devida ou não a aplicação do ICMS ST, bem como suas particularidades no momento da retenção do mesmo.

Cabe informar que a substituição tributária de convênio e protocolo, será empregada quando houver entrada interestadual de mercadoria com destino ao uso e consumo do destinatário, quando este for contribuinte do

ICMS, na modalidade diferencial de alíquotas, onde o ICMS ST será cobrado sobre o valor da operação sem que seja acrescida qualquer margem de agregação. De acordo ICMS Prático (2018, online).

2.3.2 Substituição Tributária pelo Produto

O Decreto 24.569/97 que regulamenta do ICMS no Estado do Ceará em seu artigo 452 informa que a substituição tributária aplicada ao produto irá prevalecer sobre qualquer outra sistemática de tributação que o contribuinte esteja sujeito. Vale ressaltar que devido às particularidades e exceções que são instituídas pela norma do regime de substituição tributária poderá sofrer alterações, haja vista as regras adotadas no âmbito local.

Destaque-se no Estado do Ceará relação dos produtos sujeitos ao ICMS substituição tributária, são eles:

- Açúcar
- Álcool não carburante
- Café torrado, solúvel e moído
- Calçados, artigos de viagem e couro
- Caranguejo
- Carne bovina
- Carne suína
- Hortifrutícolas
- Informática
- Leite e derivados
- Madeira
- Peças e acessórios para veículos
- Pedras e rochas ornamentais
- Queijo
- Rede de dormir ou pano de rede
- Tecido e aviamento.

Portanto, a aplicação da substituição tributária poderá ocorrer nas operações interestaduais, bem como as que são decorrentes de importação do

exterior e nas operações internas (saídas do estabelecimento industrial ou entrada no estabelecimento). De acordo ICMS Prático (2018, online).

2.3.3 Substituição Tributária pela CNAE

Instituída pela Lei 14.237/08 denominada “Lei Mãe” da substituição tributária pela CNAE, vem sendo utilizada no Ceará como meio de agregar os segmentos econômicos, ou seja, unificando os setores de modo que a tributação seja mais uniforme e possa ser ramificada pelo tipo de atividade praticada.

A lei foi criada para que determinados segmentos econômicos sejam responsáveis, na condição de substituto tributário, de reter e recolher o ICMS devido das operações subsequentes, até o consumidor final, quando da entrada ou saída da mercadoria, conforme determinar o regulamento.

Para que essa sistemática obtivesse êxito o legislador ainda determina que o valor a ser retido e recolhido seja o resultado da aplicação de percentuais, previamente definido para aos setores envolvidos, sobre o valor do documento fiscal acobertador das entradas das mercadorias, somado ao IPI, fretes e carretos, seguros e outras despesas acessórias transferidas ao destinatário. Nesse diapasão, (ALMADA, 2015)

No Ceará os principais decretos criados a partir da Lei 14.237/08, os quais regulamentam os setores com maior operação no Estado, são eles:

- decreto 29.560/08 – Atacadistas/Varejistas;
- decreto 30.519/11 – Autopeças;
- decreto 31.066/12 – Informática;
- decreto 31.270/13 – Material de Construção.

É importante salientar que o decreto 29.560/08 serviu como paradigma para a criação dos demais decretos citados anteriormente, uma vez que apresentam uma estrutura de regras e aplicabilidade bastante semelhantes.

2.3.3.1 Decreto 29.569/2008

Os decretos pela CNAE são aplicados a produtos que são adquiridos para comercialização dos estabelecimentos com as CNAE's listadas em seus anexos, salvo produtos que possuam regime de substituição tributária própria e outras situações excepcionadas.

Nas operações internas, sem prejuízo de ICMS na operação própria, caberá ao estabelecimento industrial em suas saídas reter e recolher o ICMS ST, bem como o ICMS de suas operações próprias através de conta gráfica ou apuração do Simples Nacional, (ALMADA, 2015).

Quando houver inserção de novas CNAE's, estas deverão arrolar estoque conforme determina o decreto e recolher ICMS ST Carga Líquida correspondente à carga da faixa do próprio Estado.

O decreto informa ainda as exceções, ou seja, produtos que terão sua tratativa pelo ICMS Antecipado, via de regra, mas que cada caso é averiguado observando os casos de isenção, não incidência, substituição tributária própria, diferencial de alíquotas, entre outras particularidades.

O Decreto 29.560/08 traz ainda em sua regulamentação a possibilidade de restabelecimento da cadeia, ou seja, é possível reiniciar a cadeia de tributação como se não tivesse ocorrido em nenhum momento à tributação pela substituição, conforme informa o §3º do art. 7, Decreto 29.560/08:

§3º Nas operações internas, quando o adquirente dos produtos tributados na forma deste Decreto não se enquadrar nas atividades econômicas dos Anexos I e II, poderá creditar-se do ICMS calculado mediante a aplicação da respectiva alíquota sobre o valor da operação, lançando-o diretamente no campo "Outros Créditos" do livro Registro de Apuração do ICMS, restabelecendo-se a cadeia normal de tributação.

Vale ressaltar que essa tratativa apenas será aplicada ao produto tributado na forma do decreto 29.560/08, desde que não seja produto de substituição própria, uma vez que para este não há o que se falar em restabelecimento de cadeia. (ALMADA, 2015)

Portanto, quando o contribuinte que não esteja listado nas atividades constante no anexo do decreto 29.560/08 deverá ter sua atenção redobrada, uma vez que suas saídas deverão ser tributadas normalmente, conforme a

tributação que esteja enquadrado. Já para aqueles contribuintes que são optantes do Simples Nacional e que não possuem tratativa quanto à tributação pela CNAE, estes não deverão excluir os valores referentes a saídas dos produtos outrora adquiridos como substituição tributária para efeito do ICMS.

Em caso de devolução de mercadoria dos estabelecimentos listados nos anexos deste decreto não é permitido o ressarcimento do ICMS, quando:

- as operações forem destinadas a outras unidades da federação;
- se tratar de devolução de produtos que não sejam perecíveis, inservíveis, avariados e sinistrados;
- crédito de ICMS, exceto resultante de entradas para o ativo imobilizado, previsto no § 2º do artigo 4, e das mercadorias que não são elencadas neste decreto.

Em virtude da alteração da alíquota modal do ICMS no Estado do Ceará o Decreto 32.295/17 veio alterar as alíquotas aplicadas no decreto 29.560/08, conforme quadro 1 abaixo:

Quadro 1 – Tabela Alíquota Carga Liquida

ANEXO III DO DECRETO N.º 29.560, DE 27 DE NOVEMBRO DE 2008				
CONTRIBUENTE DESTINATÁRIO/ REMETENTE	MERCADORIA (Carga tributária efetiva)	Próprio Estado ou Exterior do País	Regiões Norte, Nordeste, Centro- Oeste e Estado do Espírito Santo	Regiões Sul e Sudeste, exceto o Estado do Espírito Santo
ATACADISTA (Anexo I)	Produtos de Informática	3,70%	4,80%	4,80%
	7% - Cesta básica	2,70%	5,03%	6,97%
	9,72% álcool finalidade não combustível, gel antisséptico, embalagem até 1L	2,82%	10,05%	12,83%
	12% - Cesta básica	4,60%	8,62%	11,95%
	18%	6,93%	12,93%	17,93%
	25% álcool finalidade não combustível, líquido e em gel NÃO antisséptico, embalagem até 1L	7,26%	25,85%	33,00%
	28%	8,13%	30,39%	37,80%
	Produtos de Informática	3,70%	4,80%	4,80%
VAREJISTA (Anexo II)	7% - Cesta básica	1,40%	3,73%	5,68%
	9,72% álcool finalidade não combustível, gel antisséptico, embalagem até 1L	2,82%	10,05%	12,83%
	12% - Cesta básica	2,40%	6,40%	9,73%
	18%	3,60%	9,60%	14,60%
	25% álcool finalidade não combustível, líquido e em gel NÃO antisséptico, embalagem até 1L	7,26%	25,85%	33,00%
	28%	8,13%	30,39%	37,80%
	Produtos de Informática	3,70%	4,80%	4,80%
	7% - Cesta básica	1,40%	3,73%	5,68%

Fonte: Decreto 32.295/2017

Com base nas informações anteriores é perceptível que a criação dos decretos pela CNAE foi um método que o fisco cearense encontrou para minimizar as ocorrências de sonegação no Estado, mas que fere a essência da substituição tributária. (MACHADO, 2012)

Conforme abordado anteriormente, para que uma mercadoria seja considerada substituição tributária é necessário que a mesma esteja listada em algum convênio ou protocolo, que tenha sido celebrado entre outros Estados com mesmo interesse, enquanto que no Ceará com os decretos pela CNAE não há a necessidade dessa formalidade, uma vez que é possível o contribuinte adquirir uma determinada mercadoria que não possui substituição própria e nem esteja elencada em nenhum convênio/protocolo, sendo entendida como mercadoria normal, ou seja, que está sujeita a sistemática de

débito e crédito, mas que no momento de sua passagem pelo posto fiscal na fronteira do Ceará, caso o contribuinte que esteja adquirindo a mercadoria tenha sua CNAE listada nos anexos do decreto 29.560/08, automaticamente aquela mercadoria será cobrada como substituição tributária.

Desta forma, caberá ao contribuinte adquirente realizar o pagamento do referido imposto para posterior liberação da mercadoria, ficando, portanto, sua saída livre de tributação, vale ressaltar que essa saída refere-se aos termos gerais do decreto, cabendo análise de forma particular cada caso.

3 CONCLUSÃO

O objetivo deste estudo foi identificar as anomalias apresentadas pelo Decreto 29.560/08 quanto à substituição tributária no que concerne sua aplicação no Estado do Ceará.

Para que esse objetivo fosse alcançado realizamos análises através da leitura pesquisada, das formas de aplicação da substituição tributária em âmbito nacional, de forma a compararmos com a substituição tributária aplicada no Estado do Ceará e assim identificar as anormalidades apresentadas com o Decreto 29.560/08.

Verifica-se que enquanto o instituto da substituição tributária determina que, para que o produto seja considerado ST, é necessário que haja a realização de convênio ou protocolo entre os Estados, o Estado do Ceará criou um meio, através do referido decreto, de normatizar as atividades de maior volume, onde estas passaram a ser responsáveis pelo recolhimento do imposto na entrada do estado, na condição de substituto, dessa forma, evitando que houvesse a sonegação e tornando mais fácil a fiscalização dessas mercadorias, uma vez que, como é um grupo seletivo de atividades, é mais fácil fiscalizá-las.

Certifica-se, portanto que no âmbito nacional a substituição tributária ocorre de modo que uma vez recolhida, não há o que se falar em recolhimento de imposto subsequente, ou seja, a partir do momento que a substituição tributária é recolhida, não haverá necessidade de recolhimento posterior, haja vista que o imposto já foi recolhido por toda a cadeia subsequente.

Enquanto que substituição tributária aplicada através do Decreto 29.560/08 no Estado do Ceará, determina que mesmo ocorrendo o recolhimento do ST na entrada do Estado, se posteriormente houver uma venda para um contribuinte que não esteja listado nos anexos do referido decreto, esta cadeia poderá ser reestabelecida, ou seja, poderá a mercadoria voltar a ser tributada como se nunca tivesse ocorrido a substituição tributária na operação anterior.

Conclui-se que o Estado do Ceará criou o decreto 29.560/08, com o objetivo de regularizar os setores com maior volume de operações, haja vista, serem setores propensos à realização da sonegação fiscal, perdendo assim a essência inicial da substituição tributária, que era de padronizar a cobrança da substituição tributária entre os Estados, tornando-a uma ferramenta de antecipação de valores, ou seja, o objetivo final passou a ser a arrecadação.

Com base nesses quesitos o decreto 29.560/08 é considerado uma anomalia da substituição tributária, pois suas práticas no Estado do Ceará destoam da relação com a substituição tributária adotada entre os demais Estados, indo em desconformidade ao instituto da mesma.

REFERÊNCIAS

ALMADA, Paulo Sérgio Coutinho de. **ICMS prático**: substituição tributária, antecipado e diferencial de alíquotas. Fortaleza: Expressão Gráfica e Editora, 2015.

_____. **ICMS prático**. Fortaleza: Expressão Gráfica e Editora, 2017.

BRASIL. Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 12 fev. 2018.

CONTABILIZEI. O que é a Substituição Tributária. Disponível em: < <https://www.contabilizei.com.br/emissor-nf-e/substituicao-tributaria/>> Acesso em: 01 maio 2018.

FERREIRA, Gonzaga. **Redação científica**: como entender e escrever com facilidade. São Paulo: Atlas 2011.

ICMS PRÁTICO. CEST. Disponível em: <
<https://www.icmspratico.com.br/codigo-especificador-da-substituicao-tributaria-cest-2/>> Acesso em: 11 mar. 2018.

_____. ICMS Substituição Tributária. Disponível em: <
<https://www.icmspratico.com.br/icms-substituicao-tributaria/>> Acesso em: 12 mar. 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

PORTAL VALOR TRIBUTARIO. ICMS. Disponível em:
<<https://www.valortributario.com.br/tributos/icms/>>. Acesso em: 12 fev. 2018.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Direito tributário e financeiro**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

SITE CONTABIL. Notícias. Disponível em: <
<https://www.sitecontabil.com.br/noticias/artigo.php?id=1054>> Acesso em: 10 mar. 2018.

TRIBUTO EM FOCO. Convênio e Protocolos saiba a diferença. Disponível em:
< <http://tributoemfoco.com/convenio-e-protocolo-saiba-as-diferencas/>> Acesso em: 10 mar. 2018.

UDESC. Pesquisa Científica: Conceitos e tipos. Disponível em: <
<http://www.joinville.udesc.br/portal/professores/cristala/materiais/Unidade3aPesquisaCientifica.pdf>> Acesso em: 01 maio 2018.