

A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NOS SERVIÇOS DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO: ANÁLISE COMPARATIVA DA LEGISLAÇÃO FISCAL DOS ESTADOS DO NORDESTE BRASILEIRO

Clívia Caetano de Holanda ¹, Kelly Cristina de Oliveira ²

Resumo: O transporte rodoviário é o modal que prevalece entre os demais, devido ser uma atividade de extrema essencialidade, pois não há economia sem movimentação de mercadorias e pessoas, dessa forma qualquer influência da tributação pode afetar todos os setores econômicos. Sendo assim, este artigo tem como objetivo geral comparar a legislação fiscal entre os Estados do nordeste brasileiro no tocante à substituição tributária do ICMS incidente na prestação de serviço de transporte rodoviário. A pesquisa caracterizou-se como descritiva pois analisou os regulamentos de ICMS de todos os Estados do nordeste brasileiro, o Convênio ICMS 25/90 a Lei complementar 87/96 e o Código Tributário Nacional. Para análise utilizou-se de técnicas de análise de conteúdo, de forma a identificar, analisar e interpretar os dados. Os resultados indicaram que o tipo de substituição tributária previstas nos regulamentos de ICMS dos Estados, é diferente dos tipos de ST previstas em Lei Geral e na Lei Complementar 87/96. No que se refere as obrigações acessórias do ICMS-ST dos fretes, notou-se que são similares mas não homogêneas, visto que cada Estado tem suas particularidades. Apesar de o Convênio ICMS 25/90 abranger todo o Brasil, percebeu-se que os Estados de Alagoas, Maranhão, Paraíba, Piauí, Rio Grande do Norte e Sergipe tiveram uma abordagem diferente no tocante a modalidade da ST nos fretes, causando um ônus a mais para os seus contribuintes. Por isso, sugere-se que esta pesquisa seja realizada entre os demais Estados brasileiros, para que se possa ter uma análise completa da homogeneidade do sistema tributário nacional brasileiro.

Palavras-chave: ICMS. Substituição tributária. Transporte rodoviário.

1 INTRODUÇÃO

A tributação no Brasil constantemente é alvo de muitas críticas e descontentamento por parte da sociedade em função da elevada carga tributária imposta aos contribuintes pelo Estado (ARMANGE; MELLO, 2014). Além de levar o peso de toda essa tributação, as empresas rotineiramente sofrem com outro tipo consequência decorrente do sistema tributário brasileiro – a chamada guerra fiscal, e por conseguinte os transfere para o contribuinte.

Os Estados, atores dessa denominada guerra fiscal, buscam meios de atrair e reter investimentos em seus territórios de forma a poderem desenvolver-se economicamente e aumentar a receita pública (DULCI, 2002). A batalha fiscal entre os Estados brasileiros é bastante antiga, com início em meados do século XX, e ganhou força com a Constituição Federal de 1988, que permitiu aos Estados e Municípios arrecadarem uma fatia maior do bolo tributário (NASCIMENTO, 2008). Com a descentralização do poder, atualmente a favor dos Estados e Municípios, a Constituição de 1988 estabeleceu uma espécie de anarquia no âmbito tributário federativo, ao permitir que cada Unidade Federativa (UF) pudesse estabelecer livremente as alíquotas e o tratamento a ser dado ao Imposto sobre Operações

¹ Bacharelanda em Ciências Contábeis.

² Mestre em Administração.

relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (DULCI, 2002).

A carga tributária de competência dos Estados representa 25,40% da carga tributária nacional brasileira, sendo o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) responsável por 20,57% desse total, de acordo com os dados da Receita Federal do Brasil (RFB, 2016). O ICMS é a principal fonte de arrecadação dos Estados e este vem sendo o foco das disputas tributárias ao longo dos anos. Um dos principais meios que os entes fiscais encontraram para arrecadar o ICMS é a Substituição Tributária que se utiliza de uma terceira pessoa como responsável pelo recolhimento do tributo (PERONI, 2016).

O artigo 128 do Código Tributário Nacional (CTN) prevê que a responsabilidade do recolhimento do crédito tributário seja atribuída a uma terceira pessoa que esteja vinculada ao fato gerador da obrigação tributária. A terceira pessoa vinculada ao fato gerador é aquela que a lei obriga a ficar na condição de responsável pelo recolhimento do tributo, o substituto toma o lugar no polo passivo da obrigação tributária do contribuinte, ou seja, a pessoa que realmente ficaria responsável pelo pagamento do imposto (ALEXANDRE, 2013). Segundo o artigo 113 do citado código, a obrigação tributária pode ser principal ou acessória; ela é principal quando surge em decorrência do fato gerador e tem como objetivo o pagamento do tributo, enquanto que a obrigação acessória decorre de legislação, tendo por objeto as prestações positivas ou negativas, no interesse da arrecadação e fiscalização dos tributos. Já o fato gerador da obrigação principal é determinado por lei como suficiente à sua ocorrência.

Nota-se que ao longo dos anos os Estados brasileiros estão utilizando a substituição tributária abrangendo dessa forma cada vez mais atividades/produtos, tornando-a um instrumento de antecipação de recolhimento e também de simplificação de algumas atividades da administração tributária reduzindo a necessidade de fiscalizar um maior número de contribuintes (BIAVA; OYADOMARI, 2010). De acordo com Stiglitz (2000), um sistema tributário ideal tem como principais propriedades: eficiência econômica, simplicidade administrativa, equidade, flexibilidade e responsabilidade política. Dentre os preceitos de Stiglitz (2000), este estudo se limitará a analisar a equidade entre os contribuintes, visto que no território nacional eles estão sujeitos a legislação de cada Estado em que opera, e que isto pode determinar condições que resultem em diferentes custos tributários, podendo este fator afetar a competitividade entre as empresas de mesmo ramo de atividade.

Diante desse contexto, surgem questões relacionadas à equidade fiscal dos Estados aplicada ao serviço de transporte rodoviário, a serem exploradas de forma a identificar se as previsões legais geram desequilíbrio na competitividade entre empresas situadas em diferentes Estados. Assim, o presente trabalho tem como problema de pesquisa: **A legislação fiscal dos Estados do Nordeste brasileiro é homogênea no tocante a substituição tributária do ICMS incidente sobre a prestação de serviço de transporte rodoviário?** Este estudo tem como foco o impacto da substituição tributária incidente sobre o serviço de transporte rodoviário nos Estados do Nordeste, por ser uma região economicamente menos desenvolvida diante do menor nível do PIB *per capita* no Brasil, de acordo com os dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2016).

Tem como objetivo geral comparar a legislação fiscal entre os Estados do nordeste brasileiro no tocante à substituição tributária do ICMS incidente na prestação de serviço de transporte rodoviário. Para isso, faz-se necessário: a) realizar um levantamento de toda a legislação tributária relativa ao ICMS substituto incidente na prestação de serviço de transporte rodoviário das Unidades Federativas do Nordeste; b) identificar as formas de incidência e cobrança do ICMS substituto nas operações relativas à prestação de serviço de transporte rodoviário; c) comparar a carga tributária decorrente do ICMS Substituição Tributária (ICMS-ST) interestadual referente ao serviço de transporte rodoviário; d) apresentar o possível impacto financeiro do ICMS na substituição tributária incidente na prestação de serviço de transporte rodoviário de cada UF do nordeste brasileiro.

As variáveis utilizadas para a análise serão a forma de cobrança do ICMS substituto, as situações de incidência, a identificação do responsável pelo recolhimento do imposto, a base de cálculo do ICMS-ST nos fretes, e o potencial que o ICMS tem para aumentar os custos das empresas envolvidas. O estudo será realizado com foco apenas no serviço de transporte rodoviário que é o modal que ainda prevalece entre os demais, e também por ser uma atividade de extrema essencialidade, pois não há economia sem movimentação de mercadorias e pessoas (SCHMIDT, 2011).

Este estudo se justifica por abordar um tema complexo tanto no cotidiano dos profissionais contábeis, como para profissionais e pesquisadores do direito tributário, que é a substituição tributária. Parte dessa complexidade advém da autonomia dos Estados em legislar sobre o ICMS. Diante da relevância do tema optou-se por analisar o serviço de frete rodoviário, em específico, que é uma atividade de importância estratégica para a economia do país. Vários estudos vêm sendo desenvolvidos com foco na substituição tributária: Biava e Oyadomari (2010), Oliveira (2012) Dornelles et al., (2015), Peroni (2016), Vieira (2016), mas ainda é um tema que tem muito a ser explorado.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Para viver em sociedade, o homem necessitou de entidade com força superior que pudesse instituir regras de conduta para uma boa convivência, dessa necessidade de um guia soberano, nasceu o Estado. Sendo uma entidade soberana, o Estado exige que os cidadãos lhe forneçam os recursos de que necessita, logo, ele institui o tributo, para que possa em troca, promover a realização do bem comum (MACHADO, 2013; HARADA, 2013). De acordo com a Lei n.º 5.172/1966 que disciplina sobre o sistema tributário nacional, tributo é toda prestação monetária obrigatória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não se constitui multa por ato ilícito, devendo ser instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (CTN, 1966).

O sistema tributário brasileiro é considerado complexo, caro e muitas vezes ineficiente, tais fatores têm gerado na sociedade o senso comum de que é necessário haver uma redução da carga tributária para que o país possa se desenvolver de forma plena (LIMA, 1999; PEREIRA, 2011). Vários fatores proporcionam que o sistema tributário brasileiro seja considerado complexo e por consequência caro para os contribuintes e para o fisco. Primeiro, porque é composto de várias espécies tributárias. Segundo, por estar presente nas três esferas do Governo – União, Estados e Municípios – e por cada um ter competência de cobrar impostos. E isso resulta em um total de 80 tipos de tributos diferentes que compõem o sistema tributário nacional.

Terceiro, a existência de inúmeras alíquotas para um mesmo tipo de tributo, o que aumenta consideravelmente sua complexidade, como é o caso do ICMS (SANTOS, 2006). Além da constante atualização, que segundo dados do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação “são em média editadas 45 normas tributárias por dia útil” (AMARAL et al., 2017), os contribuintes têm de desembolsar também com a contratação de profissionais do direito e da contabilidade, na execução de Planejamento Tributário. Dessa forma o sistema tributário brasileiro propicia a evasão e a elisão fiscal, aumentando ainda mais o esforço dos governos estaduais na fiscalização dos seus contribuintes (LIMA, 1999).

Diante de tanta complexidade, percebe-se que o sistema tributário brasileiro parece não seguir o que preceitua Lima (1999) como um sistema tributário ideal, e também conforme o que Stiglitz (1988) cita como as seis características desejáveis de qualquer sistema tributário, que são: a) o princípio da equidade, b) o princípio da neutralidade, c) princípio da simplicidade, d) princípio da flexibilidade, e) princípio da responsabilidade política, e o f) princípio do federalismo fiscal.

O princípio da equidade diz que a distribuição do ônus tributário deve ser equitativa entre os indivíduos de uma sociedade, ou seja, pessoas com a mesma capacidade de pagamento, devem pagar o mesmo, enquanto que pessoas que ganham mais, devem pagar mais impostos (LIMA, 1999). Tal princípio está relacionado com uma das quatro características que Smith (1776) menciona que os sistemas tributários deveriam respeitar que é a capacidade contributiva, que prega justamente que os contribuintes devem contribuir apenas o proporcional às suas capacidades. Por se tratar da base de toda essa pesquisa, o princípio da equidade será tratado com mais atenção do desenvolvimento deste trabalho.

O princípio da neutralidade, sugere que o sistema tributário deve interferir o menos possível por meio da tributação, na tomada de decisão dos agentes econômicos (SANTOS, 2006). Ou seja, um tributo pode ser considerado neutro, quando não interfere nos preços relativos a economia; porém segundo Varsano (2002, p. 234) “na prática, não há tributos neutros, sendo objetivo típico da política tributária minimizar os malefícios por eles causados à eficiência da economia e à competitividade do setor produtivo”. O terceiro princípio almejado para um sistema tributário ideal, é o princípio da simplicidade, que prega a facilidade da instrumentalização na cobrança do imposto. O sistema tributário precisa ser de fácil compreensão para o contribuinte e de fácil arrecadação e fiscalização para o fisco, buscando envolver o menor custo possível e não desestimular a atividade econômica, nem ser um estímulo à sonegação (SANTOS 2006; NASCIMENTO 2008).

O quarto princípio desejável segundo Stiglitz, é a flexibilidade, que traz a ideia de que o sistema tributário deve ser ajustável a mudanças na economia, sendo que algumas estruturas são de fáceis ajustamentos, enquanto outras, podem requerer longos debates, o que pode ocasionar perdas aos setores produtivos e à sociedade de maneira geral (SANTOS, 2006). Responsabilidade política é o quinto princípio esperado para que se tenha um sistema tributário equilibrado. O alvo é desse princípio é proteger os contribuintes contra as arbitrariedades do Estado, o que envolve mais clareza por parte fisco, que deve deixar claro quem paga, quanto paga, como paga e a data de recolhimento do tributo, pois com tais regras esclarecidas, os contribuintes não serão pegos de surpresa por falta de informação (SANTOS, 2006).

E por fim, tem-se o sexto princípio, que é a necessidade de harmonização do federalismo fiscal, que segundo Lima (1999, p. 20) “acaba definitivamente com a guerra fiscal”. O federalismo é a forma como o Estado se organiza na atribuição de encargos para a execução das funções governamentais. Para se entender melhor o federalismo, precisa-se entender o pacto federativo, que é um pacto de base territorial previsto na Constituição Federal como cláusula pétrea, no qual vários entes organizam-se em busca de uma harmonia entre seus interesses e os interesses dos outros (DULCI, 2002; CASTILHO, 2013). Trata-se de uma difícil missão que consiste em conservar a diversidade existente entre os entes e ao mesmo tempo manter a unidade entre eles, procurando conciliar objetivos que diferem entre si. No Brasil essa distribuição de funções se dá entre a União, Estados e Municípios, de forma que cada um desses entes tem o poder de instituir tributos de acordo com a competência atribuída a cada um deles, pela Constituição Federal. A ausência de harmonia entre tais entes, pode gerar um sistema tributário desorganizado e consequentemente levar a uma guerra fiscal (SANTOS, 2006).

Apesar de a Constituição Federal de 1988 defender um sistema tributário equânime – através do pacto federativo que prega a união de grupos diversificados em prol de objetivos similares – ela ao mesmo tempo propicia um ambiente competitivo, quando dá liberdade aos entes fiscais de poderem tributar seus contribuintes da forma que quiserem, e isso com o objetivo de arrecadar receita e investimentos para o seu território (NASCIMENTO, 2008). Um dos problemas que impedem que o sistema tributário siga o princípio da equidade, também conhecida como o princípio da capacidade contributiva, são as inúmeras hipóteses de exceções e isenções fiscais que acaba abrindo espaço para a prática de planejamento tributário por parte das empresas (LIMA, 1999), somando o fato de

que a sonegação é elevada, e aqueles contribuintes que arcam com todas as suas obrigações veem-se prejudicados por uma carga tributária mais alta, o que torna a tributação no Brasil parcial (LIMA, 1999). O princípio da capacidade contributiva coopera com o princípio da justiça social que Stiglitz (1988) menciona. De acordo com esse princípio é esperado que a tributação tenha um impacto benéfico na distribuição de renda, não permitindo que os pobres paguem mais do que os ricos, se isso for alcançado, é possível regulamentar políticas públicas que focalizem em ajudar os mais pobres, o que confirmaria o papel redistributivo do governo (VARSANO, 2002).

2.2 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

A substituição tributária é um mecanismo previsto no Código Tributário Nacional, que atribui a uma terceira pessoa vinculada ao fato jurídico, a obrigação pelo pagamento do tributo (CTN, 1966). Segundo Peroni (2016, p. 42) “a ST cria uma relação direta ou indireta, entre o substituto e o substituído, ou entre o substituído e fato jurídico tributário”. O objetivo da substituição tributária é facilitar o controle da arrecadação, pois no recolhimento do imposto através desta técnica é feita uma estimativa de quanto seria o valor pago em toda a cadeia de circulação do produto, e tal valor é logo recolhido quando sai do fabricante ou importador. O valor a ser pago referente a circulação de toda cadeia é estimado com base na MVA (Margem de Valor Agregado) definido por legislação específica, no caso através da Lei Complementar n.º 87/1996, e os Regulamentos de ICMS (RICMS) dos Estados.

Com a ST os Estados têm um aumento na sua arrecadação e uma maior facilidade na fiscalização, pois apenas um contribuinte é monitorado (PERONI, 2016). A substituição tributária se divide em três tipos: Regressiva ou “para trás”, Concomitante e Progressiva ou “para frente”, como ilustrado no Quadro 1.

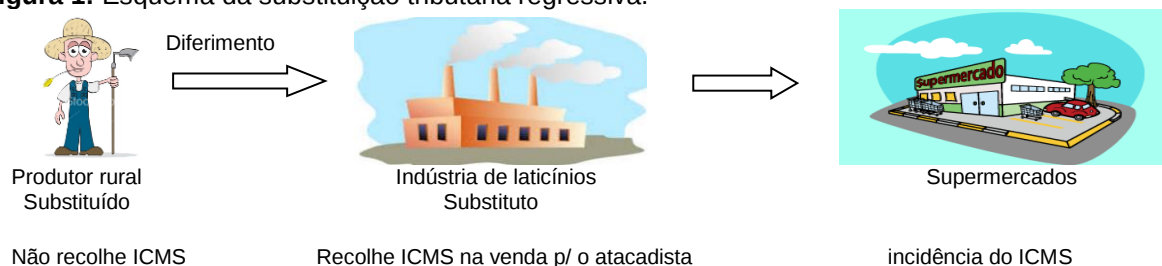
Quadro 1: Tipos de substituição tributária e os responsáveis pelo seu recolhimento.

Tipo de ST	Quando é recolhido	Quem recolhe
ST REGRESSIVA	O imposto é recolhido ao final da cadeia.	A última pessoa no final da cadeia de circulação do produto, geralmente o consumidor final ou o industrial.
ST CONCOMITANTE	O imposto é recolhido no momento do fato gerador da obrigação tributária, juntamente com a circulação da mercadoria.	O remetente da mercadoria recolhe o ICMS da transportadora gerado na saída da mercadoria do seu estabelecimento.
ST PROGRESSIVA	O imposto é recolhido na saída do industrial/ importador, antes da ocorrência do fato gerador.	O industrial ou importador fica responsável pelo recolhimento do ICMS da sua venda para o atacadista, e do ICMS substituto referente a toda a cadeia de circulação do produto.

Fonte: Adaptado de Dornelles et al. (2015) e Peroni (2016).

A substituição tributária regressiva é mais comum de ocorrer entre produtores agropecuários na venda de seus produtos primários às indústrias de laticínios para posterior comercialização (SILVA L., 2015). Do ponto de vista do fisco, esse tipo de recolhimento é o menos atrativo, pois o imposto só será recolhido aos cofres públicos ao final da circulação do produto, o que pode demandar muito tempo (PERONI, 2016). A figura 1 no esquema abaixo, mostra como ocorre a incidência da substituição tributária regressiva.

Figura 1: Esquema da substituição tributária regressiva.



Fonte: Adaptado de Alexandre (2013)

Na substituição tributária concomitante, o imposto é retido no momento da ocorrência do fato gerador, sendo o pagamento realizado logo em seguida, no prazo que a legislação estabelecer (Paulsen, 2013). Ela é a menos utilizada pelo fisco, sendo mais comum na prestação de serviços de transporte (PERONI, 2016). A figura 2 no esquema abaixo, apresenta a substituição tributária concomitante.

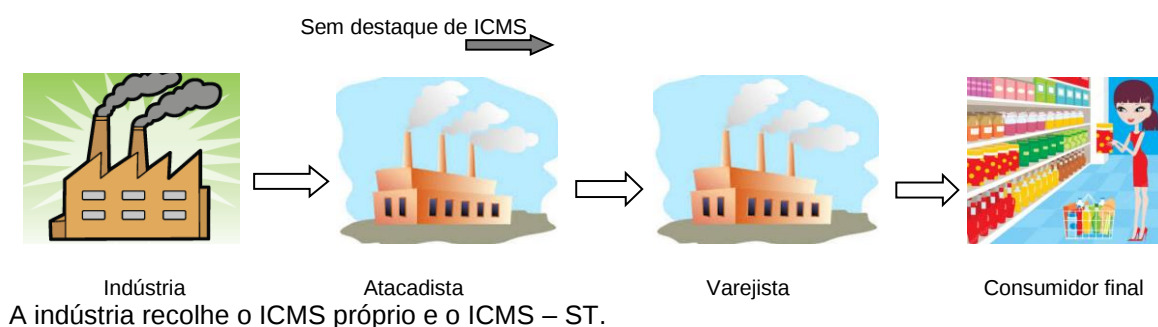
Figura 2: Esquema da substituição tributária concomitante.



Fonte: Adaptado de Silva, L (2015)

A substituição tributária para frente é um procedimento jurídico onde a lei atribui um responsável, que está situado no início da cadeia de um produto, a obrigação de realizar o pagamento dos impostos devidos nas operações futuras até o consumidor final (Carvalho, 2017). É a técnica de substituição mais utilizada pelos Estados por ser a mais benéfica do ponto de vista da arrecadação do imposto aos cofres públicos, justamente por antecipar e facilitar o recolhimento e controle do ICMS (PERONI, 2016). A figura 3 traz o esquema de como funciona a ST progressiva.

Figura 3: Esquema da substituição tributária progressiva.



Fonte: Adaptado de Alexandre (2013).

A substituição tributária é prevista no artigo 150, inciso XII, alínea “b” da Constituição Federal e também tem amparo da Lei Complementar 87/1996, que disciplina no seu artigo 8 como é calculada a base de cálculo para fins de substituição tributária, que pode ser através de: a) preço final ao consumidor sugerido pelo fabricante; b) preço final ao consumidor,

único ou máximo, que venha a ser fixado por órgão público competente; c) margem de valor agregado; d) preço no mercado (Lei Complementar 87/1996). Das três modalidades de retenção do imposto, a que mais intriga e afeta os contribuintes é a substituição tributária para frente, pois ela pode vir causar um impacto na lucratividade das organizações, devido ao fato de que na maioria das vezes, o preço estimado através da técnica da substituição tributária ser diferente do preço real do produto vendido ao consumidor final.

É daí que surgem embates jurídicos entre os contribuintes e os governos estaduais, em que àqueles questionam se o cálculo do imposto está correto, se a tributação é imutável ou não, e se há a chance do ressarcimento do imposto que foi pago a maior, o que não é o caso, visto que a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) n.º 1.851-4/AL, elimina a possibilidade de ressarcimento do imposto que foi pago a maior, sendo previsto apenas se o fato gerador não ocorrer (BIAVA; OYADOMARI, 2010; OLIVEIRA, 2012). Alguns estudos foram realizados com o objetivo de mostrar qual seria o impacto financeiro sobre a lucratividade das empresas, como apresentado no Quadro 2:

Quadro 2: Pesquisas a respeito da substituição tributária.

Pesquisa	Objetivo	Resultados
Biava e Oyadomari (2010)	Compreensão prática da adoção e contabilização da sistemática de tributação da substituição tributária do ICMS, e análise dos principais impactos desta forma de tributação na lucratividade e nos custos empresariais.	Chegou-se à conclusão de que: 1º Houve um aumento “indevido” dos custos tributários, com diminuição da margem bruta das organizações. 2º Houve um desembolso antecipado que afeta o fluxo de caixa e a necessidade de capital de giro das empresas. 3º Houve um aumento da carga tributária para as empresas optantes do Simples Nacional, devido a falta de tratamento diferenciado dado a essas empresas.
Oliveira (2012)	Analisar o efeito da substituição tributária no setor do comércio varejista de calçados, comparando esse setor com o do comércio varejista de vestuário, onde não houve a substituição.	Foi constatado que a substituição tributária provocou um aumento na arrecadação do ICMS para o segmento do comércio varejista de calçados na região do Cariri. Tal impacto variou de acordo com o tamanho de cada empresa, onde constatou-se um maior impacto para as Microempresas, e empresas de Porte normal.
Dornelles et al., (2015)	Analisar os efeitos nos preços praticados pela Cadeia Vinícola do Vale dos Vinhedos em função da adoção do regime de substituição tributária do ICMS no período de 2007 a 2012.	O resultado geral da pesquisa foi de que houve diferenças estatisticamente significantes entre as médias, porém tal constatação não pode ser conclusiva em relação a substituição tributária.
Peroni (2016)	Contribuir com o profissional contábil no auxílio sobre a devida tributação através do regime da substituição tributária para frente do ICMS.	A técnica da substituição tributária revelou-se conflitante com uma série de princípios constitucionais, e também apresentou conflitos referentes à sua base de cálculo, porém apesar de todas essas aparentes contradições, a Constituição Federal prevê com detalhes todo o sistema tributário nacional, não permitindo que qualquer norma ultrapasse suas determinações.

Fonte: elaborado pelo autor (2018).

Esses estudos representam recentes pesquisas realizadas e apontam a necessidade de desenvolvimento de novos estudos, tendo em vista que a substituição tributária abrange vários setores da economia nacional e seu impacto na lucratividade das organizações é algo a ser explorado. Observa-se que nos estudos realizados por Biava e Oyadomari (2010), Oliveira (2012), Dornelles et al., (2015), a ST influenciou o fluxo de caixa e afetou o preço final dos produtos. Peroni (2016) apontou em sua pesquisa como funciona essa técnica de arrecadação na prática para os profissionais contábeis, diante das contradições legais que geram dúvidas no dia a dia das empresas.

De forma geral, todos os estudos citados fazem um comparativo de como funciona a retenção do ICMS através do seu recolhimento normal, que é não-cumulativo, e como é seu recolhimento através da ST, que segundo Peroni (2016) “A ST acaba com a característica ‘não-cumulativa’ do tributo, visto que ele passa de plurifásico (várias fases) para monofásico (apenas uma etapa)”. A substituição tributária torna o produto mais caro, visto que o ICMS-ST incide diretamente nos custos dos produtos, integrando a base de cálculo da mercadoria, o que faz aumentar significativamente o preço da mercadoria que será vendida ao consumidor final (OLIVEIRA, 2012).

3 METODOLOGIA

O estudo teve como objetivo comparar a legislação fiscal entre os Estados do nordeste brasileiro no tocante a substituição tributária do ICMS incidente nas prestações de serviço de transporte rodoviário, se é dado ou não, um tratamento igualitário aos contribuintes dos diferentes Estados.

De acordo com Gil (2008), a pesquisa é um processo sério e disciplinado de desenvolvimento do método científico, que tem como objetivo responder problemas por intermédio de procedimentos científicos. Considerando o conceito metodológico de pesquisa científica, o presente trabalho se caracteriza quanto ao objetivo como uma pesquisa descritiva, uma vez que descreveu os aspectos legais tratados pelos RICMS dos Estados do nordeste brasileiro no tocante a substituição tributária do ICMS nas operações de transporte de carga rodoviário. De acordo com Prodanov e Freitas (2013, p. 52), “a pesquisa é descritiva quando o pesquisador apenas registra e descreve os fatos observados sem interferir neles”. E de acordo com Raup e Beuren (2009), este tipo de pesquisa consiste em observar, registrar, analisar, classificar e interpretar os fatos.

Foi realizado um levantamento de dados com base nos regulamentos de ICMS, disponibilizados no site da Secretaria da Fazenda de cada Estado do nordeste, no Código Tributário Nacional, na Lei complementar 87/1996, com o intuito de atender ao objetivo, foram propostas as seguintes variáveis: a) a forma de cobrança do ICMS substituto; b) as situações de incidência; c) a identificação do responsável pelo recolhimento do imposto; d) a base de cálculo do ICMS-ST nos fretes; e) o potencial que o ICMS tem para aumentar os custos das empresas envolvidas. Foram analisados todos os 09 Estados que compõe a região do Nordeste brasileiro, observou-se que todos os Estados aderiram ao Convênio ICMS 25/90 e suas posteriores alterações, e que todos preveem a hipótese de incidência do ICMS-ST fretes. A coleta foi realizada com o auxílio de planilhas do programa *Excel*, e utilizando técnicas de análise de conteúdo de modo a identificar as variáveis propostas e entender como a legislação prevê cada Estado, para assim analisar e comparar a realidade da legislação fiscal de cada Unidade Federativa do nordeste brasileiro.

Análise de conteúdo segundo Bardin (2011), é um aglomerado de técnicas de análise das comunicações que visa alcançar através de procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores que possam proporcionar a indução de conhecimento relativos às condições de produção/recepção dessas mensagens. Para se realizar tal procedimento metodológico, a análise de conteúdo pode ser dividida em cinco etapas: I- Preparação das informações; II- Unitarização ou transformação do conteúdo em unidades; III- Categorização ou classificação das unidades em categorias; IV- Descrição;

V- Interpretação. Uma vez de posse dos dados, foi identificadas as informações relacionadas as variáveis analisadas de acordo com o objetivo da pesquisa, para tanto foi crucial a leitura de todo o material.

Depois iniciou-se o processo de codificação dos materiais, designando um código que permitisse identificar de forma rápida os documentos analisados. Uma vez organizados, os dados foram submetidos ao processo de unitarização, que nada mais é do que uma releitura cuidadosa de todo material com o objetivo de definir a unidade de análise, que pode ser chamada também de unidade de conteúdo ou unidade de significado. Logo depois foram definidas as unidades de contexto, que serviram como referência à unidade de análise, que fixou os limites contextuais para que se conseguisse interpretá-las.

Em seguida deu-se o procedimento de categorização dos dados que consistiu em separar as partes em comum entre eles; na categorização, os dados foram separados por semelhança ou analogia. As categorias foram válidas, exaustivas e homogêneas. Uma vez definidas as categorias e apontado o material integrante de cada uma delas, obteve-se a descrição dos dados que foi momento de expor os significados obtidos nas mensagens analisadas. Foi momento de muita importância na análise de conteúdo, pois é onde foi expresso os significados nas mensagens analisadas. E por fim, teve-se a interpretação dos dados que foi a etapa que permitiu atingir um entendimento mais aprofundado do conteúdo das mensagens (MORAES, 1999).

Quanto à abordagem, ela é classificada como qualitativa pois buscou evidenciar aspectos não observáveis através de estudos quantitativos (BEUREN, 2006). Com relação aos procedimentos, classifica-se como pesquisa documental que de acordo com Gil (2008, p. 51): “A pesquisa documental vale-se de materiais que ainda não receberam tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa”. A população deste trabalho foi constituída por todos os Estados do nordeste brasileiro, sendo a pesquisa focada no tratamento dado à substituição tributária incidente no serviço de transporte rodoviário terrestre, referente ao custo tributário incidente sobre as empresas dos diferentes Estados. Os dados foram coletados no período de janeiro a fevereiro de 2018 com base na legislação vigente em 31/12/2017, visto se tratar da análise de legislações que mudam frequentemente.

4 ANÁLISES E RESULTADOS

4.1 ICMS SUBSTITUTO NO SERVIÇO DE FRETE

Nesse tópico são apresentados os principais resultados encontrados a partir da análise de conteúdo dos regulamentos do ICMS dos Estados do nordeste brasileiro. Os dados foram coletados a partir da análise separada de cada artigo dos RICMS que preveem a ST nos fretes, essa análise foi feita com base nas variáveis analisadas neste estudo. Esse tópico se divide em seis subtópicos, que são: Previsão de ICMS-ST no frete; Situações de incidência do ICMS-ST; Incidência prevista versus as formas de ST prevista em Lei geral; Base de cálculo do ICMS-ST; Responsável pelo recolhimento e Obrigações acessórias previstas.

4.1.1 Previsão de incidência de ST do ICMS no frete

Com base na análise dos dados coletados, observou-se que os regulamentos de ICMS preveem que a responsabilidade pelo pagamento do imposto seja atribuída a terceiro. Essa obrigação decorre do convênio ICMS 25/90, que mais tarde foi alterado pelos convênios ICMS 132/10 e ICMS 17/15, que dispõem sobre a cobrança do ICMS nas prestações de serviço de transporte, prevendo que responsabilidade pelo pagamento do imposto – cuja prestação de serviço de transporte iniciada em um Estado, tenha sido

realizada por transportador autônomo ou empresa transportadora de Estado diferente – seja atribuída ao alienante ou remetente das mercadorias.

4.1.2 Situações de incidência do ICMS-ST

A análise dos dados apontou que a incidência do ICMS-ST ocorre na maioria das vezes quando a prestação de serviço de transporte iniciada em um Estado, seja realizada ou por transportador autônomo ou por empresa transportadora de outro Estado distinto. Segue abaixo o quadro 3, que mostra o momento da incidência do ICMS-ST em cada Estado.

Quadro 3: Incidência do ICMS-ST

UF	Quando ocorre a incidência do ICMS-ST
AL	Na prestação de serviço de transporte de cargas realizada por transportadora ou transportador autônomo de outro Estado, não inscrito no cadastro de contribuintes deste Estado. (Art. 492 – RICMS/AL)
BA	Na prestação de serviço de transporte e tal serviço for realizado por autônomo ou empresa transportadora que não for inscrita nesse Estado. (Art. 298 – RICMS/BA)
CE	Nas prestações de serviço de transporte de carga efetuadas por autônomo ou por transportadora de outra Unidade Federada. (art. 431, inciso IV – RICMS/CE)
MA	Na prestação de serviço de transporte de carga realizada por transportador autônomo ou empresa transportadora de outro Estado, não inscrita neste Estado. (Art. 2 – Anexo 4.20)
PB	Quando a operação de transporte iniciada neste Estado, for realizada por transportador autônomo ou empresa transportadora de outro Estado que não seja inscrito no cadastro de contribuinte da PB. (Art. 541 – RICMS/PB)
PE	Na prestação de serviço de transporte realizada por prestador de serviço não inscrito no CACEPE. (Art. 81, inciso II – RICMS/PE)
PI	Quando a prestação de transporte de cargas for realizada por transportador ou empresa transportadora de outro Estado, não inscrita no CAGEP. (Art. 1.100 – RICMS/PI)
RN	No transporte de carga, cuja prestação de serviço tenha sido iniciada neste Estado por transportador autônomo ou empresa transportadora de outra UF, não inscrita nesse Estado. (Art. 915 – RICMS/RN)
SE	Quando a prestação de serviço de transporte for realizada por prestador de serviço não inscrito no CACESE ou por empresa transportadora de outro Estado. (Art. 683 – RICMS/SE)

Fonte: elaborado pelo autor com base nos RICMS do NE brasileiro (2018).

Pôde-se observar que a legislação tributária deixa de lado a figura do transportador autônomo e da empresa transportadora como o responsável pelo recolhimento do tributo, eles aparecem na legislação apenas como o causador do fato gerador e não como o responsável pelo recolhimento do imposto.

4.1.3 A incidência da ST nos RICMS *versus* a incidência em Lei ordinária

Após a análise dos dados coletados, notou-se que os regulamentos de ICMS trazem um novo dispositivo de substituição tributária não prevista em lei geral e nem na Lei complementar de 87/96. Vale salientar que a Lei complementar 87/96 é a única que tem competência atribuída pela Constituição Federal, de disciplinar sobre a substituição tributária, porém percebeu-se que a referida lei transfere aos Estados a competência de legislar sobre a substituição tributária, o que abre espaço para inúmeros conflitos e grande dificuldade para o seguimento das normas estabelecidas (SILVA F., 2016).

Os tipos de ST previstas na Lei de Kandir são: Substituição tributária Regressiva ou “para trás”, concomitante ou simultânea e Progressiva ou “para frente”. Segue abaixo o quadro 4 que explica a diferença do que foi encontrado nos regulamentos, e o que já é previsto em lei geral.

Quadro 4: Diferença do ICMS-ST previsto nos RICMS x o ICMS-ST previsto em lei geral

UF	ST nos RICMS versus ST prevista em lei geral	
	ST nos RICMS	ST em Lei geral
AL	O RICMS/AL no seu art. 493, também exige que o pagamento do imposto seja realizado antes da prestação do serviço de transporte.	A ST para frente refere-se ao ICMS que é cobrado antes da existência do fato gerador (PERONI, 2016).
BA	O RICMS/BA expressa no seu art. 298, inciso III, alínea “d” que o ICMS só será recolhido ao final do mês , onde o substituto deverá consignar o valor total do imposto no registro de apuração do ICMS.	A ST regressiva realiza-se quando o responsável pelo pagamento do imposto surge em momento posterior ao da ocorrência do fato gerador (PERONI, 2016).
CE	O ICMS/CE, prevê no seu art. 433, que o fato gerador do imposto acontece no momento da entrada da mercadoria no estabelecimento do destinatário.	Na substituição concomitante, o imposto é retido no momento da ocorrência do fato gerador, sendo o pagamento realizado logo em seguida, no prazo que a legislação estabelece. (PAULSEN, 2013)
MA	O RICMS/MA no seu art. 3 do Anexo 4.20, exige que o pagamento do imposto seja realizado antes do início da prestação do serviço.	A ST pra frente é mais utilizada por ser a mais benéfica do ponto de vista da arrecadação do imposto aos cofres públicos, justamente por antecipar e facilitar o recolhimento e controle do ICMS. (PERONI, 2016)
PB	O artigo 542 do RICMS/PB expressa que o recolhimento do ICMS se dará antes do início da prestação do serviço de transporte.	A ST para frente é um procedimento jurídico onde a lei atribui um responsável, que está situado no início da cadeia de um produto, a obrigação de realizar o pagamento dos impostos devidos nas operações futuras até o consumidor final (CARVALHO, 2017).
PE	O art. 81, inciso II do RICMS/PE, estabelece que o pagamento poderá ser realizado até o 15 dia do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador.	A ST regressiva é responsabilização atribuída a uma determinada pessoa, geralmente situada na etapa final do processo de comercialização, de recolher o tributo das etapas anteriores. (CARVALHO, 2017)
PI	O art. 1.100 do RICMS/PI, no seu § 2º, estabelece que o pagamento do ICMS será realizado antes do início da prestação do serviço.	Na ST progressiva há a exigência do recolhimento do imposto ser realizada de forma antecipada, considerando uma presunção para a base de cálculo do fato gerador (OLIVEIRA, 2012).
RN	O RICMS/RN no seu art. 916, prevê que o pagamento do imposto deverá ser efetuado pelo contribuinte antes do início da prestação de serviço.	A ST progressiva ocorre quando pessoas em posições posteriores da cadeia de circulação e produção, são substituídas por àqueles que os antecedem (ALEXANDRE, 2013).
SE	Quando o transportador for inscrito no CACESE, exigir a emissão do CTE e reter o valor do ICMS destacado no referido documento. → No momento da emissão do conhecimento de transporte. Art. 683, §5º, inciso I, alínea “a”.	A substituição tributária nas operações concomitantes acontece quando um terceiro que não realiza a prestação do serviço, efetua o pagamento do imposto simultaneamente ao da ocorrência do fato gerador (BARRETO, 2013).
	Quando o transportador não for inscrito no CACESE, calcular e reter o imposto devido tomando como parâmetro para efeito de base de cálculo os valores expressos em Unidade Fiscal Padrão do Estado de Sergipe - UFP/SE, constante na tabela de tarifa mínima de frete. → Ocorrência de presunção de base de cálculo. Art. 683, §5º, inciso II, alínea “a”.	Geralmente a base de cálculo da ST progressiva é constituída através de: a) Margem de Valor Agregado sobre os custos de aquisição da mercadoria; b) Preço final a consumidor, único ou máximo, que seja fixado por órgão público competente; c) Preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador; d) Pesquisa de Preços no Mercado (BIAVA, 2010).

Fonte: elaborado pelo autor com base nos RICMS dos Estados NE brasileiro (2018).

O quadro 4 mostra um comparativo com o tipo de substituição tributária observada nas legislações estaduais do ICMS e os tipos de ST já previstas em lei geral. Fica evidente que há uma distinção entre os dois tipos de mecanismos tributários analisados, pois apesar de terem o mesmo título de ST, na prática vê-se que as substituições previstas nos regulamentos de ICMS tratam-se apenas de uma forma de retenção do imposto, não existindo realmente a substituição tributária em si. Para se ter o mecanismo da substituição tributária é necessário primeiramente que exista uma relação entre o substituto e o substituído, ou entre o substituto e o fato gerador da obrigação tributária, mesmo que essa relação seja indireta, ela precisa existir de forma a proporcionar ao substituto meios de poder se ressarcir do imposto que foi pago (CTN, 1966; PERONI, 2016; MELO, 2018). É também necessário que o tipo de substituição tributária seja previsto na Lei Complementar 87/96, que é a lei que institui e disciplina os tipos de ST existentes.

4.1.4 Base de cálculo do ICMS-ST

Após a análise sistemática dos dados, observou-se que os regulamentos do ICMS dos Estados instituem que a base de cálculo (BC) do ICMS-ST sobre a operação de frete, é o próprio valor do frete, ou seja, não há margem de valor agregado, conforme mostra o quadro 5:

Quadro 5: Base de cálculo do ICMS-ST

UF	Base de cálculo
AL	Não há valor agregado, nem redução da BC, incide sobre a operação de frete. (Art. 492, §1º)
BA	Não há valor agregado, nem redução da BC, incide sobre a operação de frete. (Art. 298)
CE	A BC é o valor da operação, não podendo ser inferior a pauta de valores mínimos. Não há valor agregado, nem redução da BC, incide sobre a operação de frete. (Arts. 435 e 567)
MA	A BC é o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído, não há valor agregado, nem redução da base de cálculo. (Art. 3, parágrafo único – Anexo 4.20.)
PB	Art. 541- A, § I: Não há valor agregado, incide sobre a operação de frete, não podendo a BC ser inferior ao fixado em Pauta Fiscal, estabelecida pela Secretaria de Estado da Receita.
PE	Não há valor agregado, nem redução da BC, incide sobre a operação de frete. (Art.81, §2º)
PI	Não há valor agregado, nem redução da BC, incide sobre a operação de frete. (Art.1.100, §1º).
RN	Não há valor agregado, nem redução da BC, incide sobre a operação de frete. (Art.81, inciso I)
SE	Segundo o art. 683, a BC quando o transportador for inscrito no CASESE é o valor destacado no documento, sem incidência de valor agregado. Quando o transportador não for inscrito, a BC são os valores expressos em Unidade Fiscal Padrão – UFP/SE, constante na tabela mínima do frete.

Fonte: elaborado pelo autor, com base nos RICMS dos Estados do NE brasileiro (2018).

Notou-se após a análise dos dados, que a base de cálculo do frete é o próprio preço do frete e que não há redução da base de cálculo do imposto, mesmo que o contribuinte faça uso do regime especial de tributação, como acontece por exemplo, com o Estado do Ceará. Há redução de base de cálculo apenas para produtos específicos, porém a regra geral é de que não haja redução da base de cálculo, nem margem de valor agregado.

4.1.5 Responsável pelo recolhimento

Constatou-se após o exame pormenorizado dos dados coletados, que as legislações a respeito do ICMS preveem sistematicamente quem é o substituto e quando é o momento em que ele deve recolher o imposto. Segue abaixo o quadro 6 que mostra o responsável pelo recolhimento e o momento do pagamento do imposto.

Quadro 6: Contribuinte responsável pela retenção e o momento do recolhimento do ICMS

UF	Responsável pela retenção	Momento do recolhimento
AL	Art. 492, incisos I, II e III: o alienante ou remetente, o depositário e o destinatário.	Art. 493: O pagamento será efetuado pelo contribuinte antes da prestação do serviço.
BA	Art. 298: O alienante.	Art. 298, inciso III, alínea “d”: No final do mês, consignando o valor total do imposto retido.
CE	Art. 431, inciso IV: o remetente da mercadoria quando contratante do serviço, o depositário, o destinatário quando contratante do serviço, estabelecimento transportador quando efetuar a subcontratação.	Art. 433: O pagamento do imposto será realizado na entrada da mercadoria do estabelecimento do destinatário.
MA	Art. 2 do Anexo 4.20, incisos I, II e III: o alienante ou remetente da mercadoria, o depositário, e o destinatário na prestação interna.	Art. 3 do Anexo 4.20: O pagamento será efetuado antes do início da prestação do serviço.
PB	Art. 541, incisos I, II e III: o alienante ou remetente da mercadoria, o depositário e o destinatário.	Art. 399, inciso II, alínea “c”: Até o 15 dia do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador.
PE	Art. 81, inciso II: o tomador de serviço, inscrito no CACEPE.	Art. 81, inciso II: O pagamento do imposto poderá ser realizado até o dia 15 do mês subsequente em que ocorrer a prestação do serviço.
PI	Art. 1.100, incisos I, II e III: o alienante ou remetente, o depositário e o destinatário.	Art. 1.100, § 2º: O pagamento será efetuado antes do início da prestação do serviço.
RN	Art. 915, incisos I, II e III: o alienante ou remetente da mercadoria, o depositário e destinatário.	Art. 916: O pagamento será efetuado antes do início da prestação do serviço na rede bancária conveniada.
SE	Art. 683, incisos I, II, III e IV: A indústria remetente; o depositário inscrito no CACESE; o destinatário inscrito no CACESE e contratante do serviço; a empresa transportadora contratante inscrita no CACESE.	Art. 683, § 3º: No momento da venda da mercadoria, junto com a emissão da nota fiscal.

Fonte: elaborado pelo autor com base nos RICMS dos Estados NE brasileiro (2018).

Observou-se que na maioria dos Estados foi atribuído diversos nomes para o responsável pelo recolhimento do imposto, tais como alienante, remetente, depositário e destinatário. Porém para um melhor entendimento do procedimento de retenção previsto nas legislações estaduais, neste artigo abordar-se-á o uso de apenas uma única nomenclatura, que é a do remetente, pois em todos os Estados os artigos pressupõem que a pessoa que ficará responsável pelo recolhimento é aquela que envia as mercadorias, mesmo que não seja ela quem contrate o frete. Fátima Cassaro (2016) ratifica o entendimento de que a descentralização normativa do ICMS é o que causa tanta confusão quanto ao seu entendimento, principalmente quando se trata da complexidade da substituição tributária.

A legislação tributária exige o transportador autônomo e a empresa transportadora da responsabilidade pelo recolhimento do ICMS sobre o frete, eles apenas dão causa ao fato gerador quando realizam a prestação do serviço de transporte, utilizando-se da substituição tributária para transferir a responsabilidade a terceiros.

Outro detalhe importante que foi constatado após a análise da legislação, é de que em todos os Estados, os únicos que ficam excluídos da responsabilidade do recolhimento do imposto, são o microempreendedor individual e o produtor rural, o que abre espaço para que contribuintes optantes pelo Simples Nacional, sejam sujeitos a esse tipo de substituição tributária, já que nada é expresso em contrário. O mesmo pode observar claramente na cláusula primeira do Convênio 132/10 que alterou a cláusula segunda do Convênio 25/90,

onde prevê que apenas o MEI é desobrigado de recolher o tributo, já que o produtor rural é desobrigado por ser apenas pessoa física equiparada a pessoa jurídica pelo exercício dessa atividade econômica, conforme previsto no RIR/99. Assim ambos continuam desobrigados, ou seja, excluídos da responsabilidade do recolhimento do imposto.

4.1.6 Obrigações acessórias

Verificou-se após a pesquisa dos dados, que outros encargos que o substituto fica responsável perante o Fisco decorrente da substituição tributária são as obrigações acessórias. Esses encargos podem ou não, trazer um ônus a mais para o contribuinte substituto, além da obrigação principal que é o pagamento do tributo. Segue abaixo o quadro 7 que prevê as obrigações acessórias do substituto e a do substituído, com base na legislação fiscal vigente em 31/12/2017.

Quadro 7: Obrigações acessórias: Substituto x Substituído (continua)

UF	Obrigação acessória – Substituto	Obrigação acessória – Substituído
AL	O substituto deverá informar o preço, a base de cálculo, a alíquota do ICMS, o valor do imposto, o responsável pelo recolhimento do imposto (convênio ICMS 17/15). (Art. 492, §1º)	Recolherá a diferença entre o imposto devido no Estado de início da prestação de serviço, e o pago pelo substituto. (Art. 494, inciso II)
BA	Na nota fiscal que o substituto emitir, deve conter a base de cálculo e o valor do imposto. Quando se tratar de prestação de serviço vinculado a contrato, o substituto deve informar que o ICMS frete é de sua responsabilidade. (Art. 298, §1º, inciso I e §2º, inciso 2, alínea “a”)	Quando se tratar de prestação de serviço vinculado a contrato, a transportadora deverá emitir um só CTE, ao final do mês e sem destaque do ICMS, apenas com autorização de dispensa do CTE para cada prestação. Além disso, a transportadora deverá informar seu regime de tributação nos conhecimentos de transporte. (Art. 298, §4º, inciso I)
CE	Na nota fiscal deverá informar: o valor do frete, a base de cálculo do imposto, a alíquota, o valor do imposto, identificação do responsável pelo recolhimento. (Art. 432, §2º)	Não consta.
MA	O substituto deverá informar no documento de arrecadação, ainda que no verso as seguintes informações: o nome da empresa transportadora contratante do serviço, se for o caso; a placa do veículo e a UF; o preço do serviço, a base de cálculo do imposto e a alíquota aplicável; o número, série e subsérie do documento fiscal que acobertar a operação; o local de início e final da prestação do serviço, nos casos em que não seja exigido o documento fiscal. (Art. 3, §2º do Anexo 4.20) Quando se tratar de contribuinte optante pelo SIMPLES NACIONAL, deverá ser realizada a Declaração de Substituição Tributária, Diferencial de Alíquotas e Antecipação – DeSTDA (Art. 321-R). Quando se tratar de contribuinte normal, o mesmo deverá informar a Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS - GIA (Art. 321-AE).	A empresa transportadora que tenha sido substituída, cujo imposto tenha sido recolhido, emitirá o conhecimento de transporte ao final da prestação, se houver obtido a dispensa, e recolherá por meio da GNRE a diferença entre o imposto devido a este Estado, e o imposto pago por substituição, até o dia 09 do mês subsequente ao da prestação do serviço.
PB	O substituto fica obrigado a informar na nota fiscal, o valor do serviço, a base de cálculo do ICMS, a alíquota de retenção, o ICMS retido, o CFOP e o código do município onde ocorreu o fato gerador do ICMS frete. (Art. 541-A)	A transportadora que for inscrita em outro estado e que tenha sido substituída, deverá recolher a diferença entre o imposto devido ao Estado da PB e o pago pelo substituto, através da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais. (Art. 543, inciso II)

PE	A nota fiscal emitida observará as exigências do Convênio ICMS 17/15 que são: preço, a base de cálculo, a alíquota do ICMS, o valor do imposto, o responsável pelo recolhimento do imposto. (Art. 81, §2º inciso I)	Não consta.
PI	Na nota fiscal emitida deverá conter a expressão: “Substituição tributária/ICMS transporte/ Art. 1.100, o preço, a base de cálculo, a alíquota, o valor do imposto, a identificação do responsável pelo pagamento do imposto. (Art. 1.100, *§1º)	O transportador ou empresa transportadora deverá informar no Documento de arrecadação, e os dados do contratante. Cabe recolher a diferença entre o imposto devido ao Estado do PI e o que foi pago pelo substituto, até o dia 09 do mês subsequente. (Art. 1.100, *§6º e *Art 1.100)
RN	Na emissão da nota fiscal, o substituto deverá informar o preço, a base de cálculo, a alíquota do ICMS, o valor do imposto, o responsável pelo recolhimento do imposto (convênio ICMS 17/15). Deverá ainda recolher o tributo sob o código 2230 e gerar o Termo de retenção do ICMS frete que deverá acompanhar o trânsito da mercadoria. (Art. 915, §3º)	O transportador autônomo de outro Estado, que foi substituído, deverá portar o documento de arrecadação emitido pelo órgão fazendário, no trânsito da mercadoria. (Art. 916, parágrafo único)
SE	Se a nota fiscal emitida pelo substituto for de cláusula FOB, deverá conter a expressão: “ICMS transporte retido na fonte”, se for de cláusula CIF: “Frete incluído no preço da mercadoria”. Quando o transportador for inscrito no Estado, o substituto deverá exigir a emissão do CTE e reter o ICMS destacado na nota, se o transportador não for inscrito no CACESE, deverá calcular o imposto com base nos valores da tabela mínima do frete UFP/SE. (Art. 683, §1º, incisos I e II e §5º inciso II)	A transportadora fica sujeita a exigência por parte do substituto, da emissão do conhecimento de transporte. (Art 683, §5º, inciso I)

Fonte: elaborado pelo autor, com base nos RICMS do Estados do NE brasileiro. (2018)

Constatou-se após análise dos dados, que as obrigações acessórias previstas não oneram o contribuinte substituto à primeira vista, sendo apenas de caráter informativo. Elas servem para ajudar no cumprimento da obrigação principal, como uma forma de complementar e confirmar que o imposto foi pago pelo substituto. Porém elas podem vir onerá-lo em decorrência do custo de conformidade tributária, que corresponde aos sacrifícios incorridos pela empresa, em detrimento da realização da obrigação principal, que abrangem o tempo gasto no preenchimento de declarações, treinamentos de funcionários para atender ao fisco entre outros. Podendo ser de ordem monetária direta, temporal e psicológica (SANDFORD, 1989; BERTOLUCCI; NASCIMENTO, 2002; LIMA, 2013). Tais custos passam muitas vezes despercebidos pelos contribuintes, devido ao fato de a obrigação principal tomar o foco das atenções pelo seu caráter compulsório.

4.2 CARGA TRIBUTÁRIA DECORRENTE DO ICMS-ST FRETES

A fim de verificar se há diferença na carga tributária dos diferentes Estados analisados neste estudo, foi realizada uma análise com base em uma simulação de uma operação típica de venda de mercadorias interestadual, onde foram considerados os seguintes critérios: o valor da operação de frete é de R\$ 1.000,00 (Mil reais), o vendedor é remetente da mercadoria que não é sujeita a ST, e é um contribuinte normal de ICMS, e o comprador também é contribuinte de ICMS e contratante do serviço de frete rodoviário sendo o responsável pelo pagamento do referido serviço, a transportadora contratada para realizar o serviço de frete não tem inscrição no Estado de origem da operação (frete FOB).

Dada as condições, segue abaixo o quadro 8, que mostra a incidência e o cálculo do ICMS-ST nos Estados analisados.

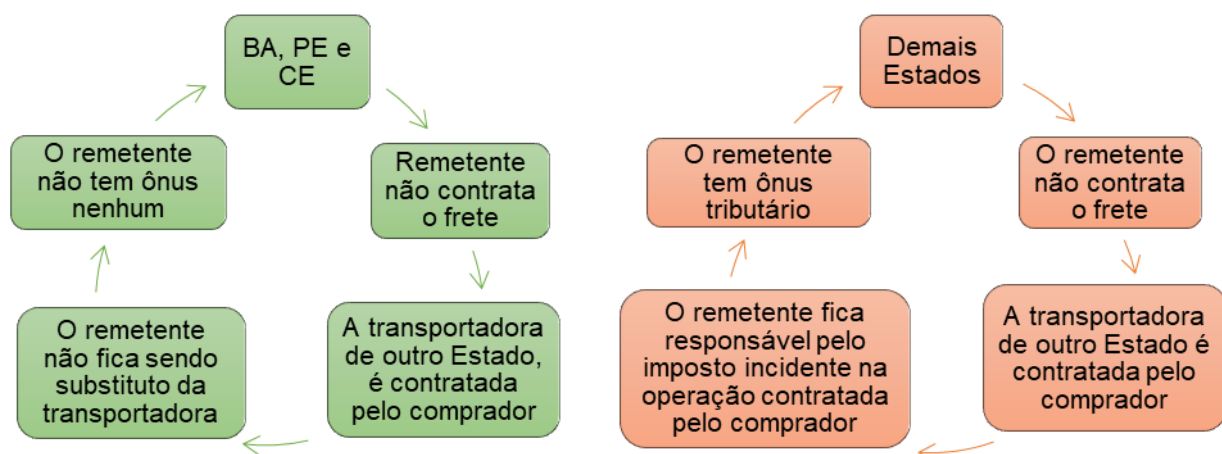
Quadro 8: Simulação - carga tributária com frete FOB

UF	Valor da Operação / Base de cálculo (em R\$)	Condição do frete	Previsão de ICMS/ST	Alíquota do ICMS/ST	Ônus do ICMS/ST para substituto (em R\$)
AL	1.000	FOB	Sim	12%	120
BA	1.000	FOB	Não	-	-
CE	1.000	FOB	Não	-	-
MA	1.000	FOB	Sim	12%	120
PB	1.000	FOB	Sim	12%	120
PE	1.000	FOB	Não	-	-
PI	1.000	FOB	Sim	12%	120
RN	1.000	FOB	Sim	12%	120
SE	1.000	FOB	Sim	12%	120

Fonte: elaborado pelo autor, com base nos RICMS dos Estados do NE brasileiro. (2018)

Constatou-se após a análise da simulação do quadro 8, que a carga tributária não é distribuída de forma igualitária, pois na condição dada, os Estados da Bahia, Ceará e Pernambuco apresentam-se como exceções, uma vez que as empresas situadas nos referidos Estados só tornarão os contribuintes responsáveis pelo recolhimento do ICMS, quando na condição de contratante de empresa transportadora de outro Estado. Nas demais UF analisadas, observou-se que o ICMS/ST incide sobre o frete na modalidade FOB, onde todos os gastos relativos ao frete, inclusive o ICMS-ST, que deveriam ficar a cargo do contratante do serviço, no caso o comprador, ficam a cargo do remetente. Dessa forma as empresas instaladas nos Estados de Alagoas, Maranhão, Paraíba, Piauí, Rio Grande do Norte e Sergipe tem um ônus fiscal que não ocorre nas UF anteriormente analisadas.

Figura 4: Fluxograma da condição de frete FOB.



Fonte: elaborado pelo autor, com base nos RICMS dos Estados do NE brasileiro. (2018)

Vale ressaltar que dada a condição de remetente da mercadoria, o então substituto tributário de ICMS será responsável pelo recolhimento do ICMS-ST, não podendo se creditar do mesmo, dado o frete ter sido contratado pelo comprador, assim tal substituição representará um custo tributário para estas empresas, ferindo dessa forma o princípio da capacidade contributiva, previsto na Constituição Federal, art. 145, §1º onde prevê que os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do

contribuinte (MELO, 2018). A figura 4 demonstra que não há homogeneidade na legislação de ICMS dos Estados do nordeste brasileiro. Percebe-se que no frete de condição CIF, o substituto não arca com um ônus tributário, pois é ele quem contrata o serviço de transporte, o que o torna diretamente ligado ao fato gerador da obrigação tributária, tornando-o “naturalmente” responsável (substituto) pelo imposto incidente na operação, da forma prevista no art. 128 Código Tributário Nacional (CTN).

Os trabalhos de Biava e Oyadomari (2010) e Oliveira (2012) revelam que a técnica da substituição tributária onera os custos dos produtos e consequentemente os custos empresariais. Biava e Oyadomari (2010) especificam que o impacto do ICMS-ST se dá de três formas: através do aumento indevido dos custos tributários devido ao aumento do ICMS sobre as vendas; através do desembolso antecipado das organizações, que afeta o fluxo de caixa e aumenta o custo financeiro; e por último, através do aumento da carga tributária devido à falta de tratamento diferenciado para as empresas optantes do Simples Nacional.

Esses estudos corroboram com os dados obtidos nesse trabalho, mostrando que o ICMS-ST sobre os fretes gera um custo tributário para contribuintes de alguns dos Estados analisados, pois quem desembolsa o pagamento do ICMS-ST é na maioria das vezes o vendedor (remetente), que não tem relação direta com o serviço de frete contratado pelo comprador (FOB) de outro Estado. Dessa forma é o remetente que fica responsável pelo recolhimento de um imposto que ele não deu causa, pelo fato de não ter contratado o frete FOB. E em decorrência de o remetente não ter contratado o frete, ele não tem como indenizar-se pelo imposto que pagou (MELO, 2018). O vendedor que é também o remetente, se vê distante da relação entre o comprador e transportadora, pois tal indivíduo não tem relação direta com a empresa transportadora, visto que o frete foi contratado pelo comprador, porém ele tem a obrigação de remeter a mercadoria, e o faz através do transportador, sendo obrigado pela legislação a arcar com os custos tributários incidente dessa operação.

Diante das diferenças apontadas entre as previsões legais dos Estados analisados, nota-se que não atendem o que Stiglitz (2000) preceitua como uma das características desejáveis de qualquer sistema tributário, que é o princípio da equidade, pois é contemplado diferentes condições nas legislações estaduais conforme demonstra o quadro 8, em que o tratamento tributário dado aos contribuintes de diferentes Unidades Federativas, é desigual no tocante a retenção do ICMS-ST incidente sobre os fretes, podendo resultar em diferentes cargas tributárias.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com base nos dados da pesquisa, observou-se que a carga tributária é distinta para os Estados do nordeste brasileiro no tocante a ICMS/ST dos fretes. Nos Estados da Bahia, Ceará e Pernambuco não se notou um custo tributário além do esperado, entretanto, nos Estados de Alagoas, Maranhão, Paraíba, Piauí, Rio Grande do Norte e Sergipe, o substituto sofreu com o aumento do ônus tributário, conforme apontado no quadro 8. Pôde-se então observar que a carga tributária decorrente do ICMS/ST do frete é desigual entre alguns Estados.

Por fim, atendendo ao objetivo deste artigo, observou-se que ao comparar a legislação fiscal dos Estados do nordeste brasileiro no tocante a substituição tributária do ICMS sobre o frete, notou-se a indicação de que o princípio da equidade do sistema tributário ideal, não é seguido pelos seguintes Estados nordestinos: Bahia, Ceará e Pernambuco, devido ao fato de que nessas UF o remetente das mercadorias é quem contrata o serviço do frete, ficando naturalmente responsável pelo imposto decorrente da operação; diferentemente do restante dos Estados de Alagoas, Maranhão, Paraíba, Piauí, Rio Grande do Norte e Sergipe, onde quem contrata o frete é o comprador de outra UF e quem fica responsável pelo ICMS-ST é o remetente, causando assim um impacto financeiro na lucratividade dos contribuintes residentes em tais em Estados.

A análise dos resultados constatou que a substituição tributária prevista nos regulamentos de ICMS dos Estados não atendem a definição de ST dada pelo Código tributário nacional, que é a atribuição de uma terceira pessoa ligada ao fato gerador do crédito tributário; o que se vê nas legislações estaduais é que o responsável pelo recolhimento do ICMS sobre o frete é o remetente que não contratou o respectivo serviço, acabando assim por onerar a grande maioria das organizações que vendem suas mercadorias para contribuintes de outros Estados.

O presente trabalho limitou-se aos Estados do nordeste brasileiro, entretanto o convênio ICMS 25/90 abrange todo o Brasil, percebeu-se que alguns Estados do Nordeste tiveram uma abordagem diferente no tocante a substituição tributária incidente no frete, algo que poderia ser encontrado nos Estados do Norte, Centro-Oeste, Sul e Sudeste. Sugere-se que esta pesquisa seja realizada entre os demais UF brasileiras, para que se possa ter uma análise completa da homogeneidade no sistema tributário nacional brasileiro, e ver se as diferenças, e a competitividade econômica desigual entre as regiões Sudeste e Sul, em detrimento das regiões Norte e Nordeste, continuam a impulsionar a guerra fiscal.

REFERÊNCIAS

ALAGOAS. **Decreto nº 35.245**, de 26 de dezembro de 1991. O governador do Estado de Alagoas, aprova o Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e dá outras providências. Diário Oficial do Estado. Maceió, AL, 1991. Disponível em:

<http://gcs.sefaz.al.gov.br/visualizarDocumento.action?key=PxkdoyemeAA%3D>. Acesso em: 06 nov. 2017.

ALEXANDRE, R. **Direito tributário esquematizado**. 7. Ed. São Paulo: Método, 2013.

AMARAL, G. L. et al. **Estudos tributários – quantidade de normas editadas no Brasil: 28 anos da constituição federal de 1988**. 2017. Disponível em:

<https://ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2603/QuantidadeDeNormas201628AnosCF.pdf> Acesso em: 21 ago 2017.

ARMANGE, M. W.; MELLO, G. R. ICMS e a geração de postos de trabalhos: comparativo entre os estados das regiões nordeste e sul do Brasil. **Revista Capital Científico - Eletrônica**, Guarapuava, v. 12, n. 3, p. 44-58, jul./set. 2014.

BAHIA. **Decreto nº 13.780** de 16 de março de 2012. O governador do Estado da Bahia no uso de suas atribuições e tendo em vista a Lei nº 7.014 de 04 de dezembro de 1996, regulamenta o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações - ICMS. Diário Oficial do Estado. Salvador, BA, 2012. Disponível em:

http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/DITRI/normas_complementares/decretos/decreto_2012_13780_ricms_texto.pdf. Acesso em: 06 nov. 2017.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. 1. Ed. São Paulo: Edições 70, 2011.

BARRETO, M. **O impacto da substituição tributária progressiva do ICMS no preço de venda de produtos de informática do setor varejista no estado de Santa Catarina**. 2013. 117 fls. TCC (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade do Extremo Sul Catarinense, Criciúma, 2013.

BERTOLUCCI, A. V; NASCIMENTO, D. T. Quanto custa pagar tributos? **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 13, n. 29, mai/ago. 2002.

BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BIAVA, R. J.; OYADOMARI, J. C. T. Impactos da substituição tributária do ICMS na lucratividade e nos custos empresariais. **Revista de Contabilidade da UFBA**, Salvador, v. 4, n. 2, p. 71-91, mai./ago. 2010.

BRASIL. **Constituição da república federativa do Brasil**, de 05 de outubro de 1988. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 06 set. 2017. BRASIL.

BRASIL. **Convênio ICMS nº 25** de 18 de setembro de 1990. Dispõe sobre a cobrança do ICMS nas prestações de serviços de transporte. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 1990. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1990/cv025_90. Acesso em: 15 jan. 2018.

BRASIL. **Convênio ICMS nº 132** de 28 de setembro de 2010. Altera o Convênio ICMS 25/90, que dispõe sobre a cobrança do ICMS nas prestações de serviços de transporte. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2010/cv132_10. Acesso em: 15 jan. 2018.

BRASIL. **Convênio ICMS nº 17** de 27 de abril de 2015. Altera o Convênio ICMS 25/90, que dispõe sobre a cobrança do ICMS nas prestações de serviços de transporte. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv017_15. Acesso em: 15 jan. 2018.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87**, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Diário Oficial da União. Brasília, DF, 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm. Acesso em 06 set. 2017.

BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em: 23 jul. 2017.

CARVALHO, R. S. **Substituição tributária**: estrutura e função. 2017. 348 fls. Dissertação (Mestrado) – Setor de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2017.

CASTILHO, F. R. C. **Federalismo fiscal e repartição do ICMS**: o critério do valor adicionado. 2013. 200 fls. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

CEARÁ. **Decreto nº 24.569** de 31 de julho de 1997. Consolida e regulamenta a legislação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá

outras providências. Diário Oficial do Estado. Fortaleza, CE, 1997. Disponível em: http://tecnus.cnt.br/biblioteca/regulamento_do_icms_ce.pdf. Acesso em: 17 nov. 2017.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A.; SILVA, R. **Metodologia científica**. 6. Ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

DONELLES, M. T. et al., Efeitos da adoção do regime de substituição tributária do ICMS na cadeia vinícola do Vale dos Vinhedos. **Revista Ambiente Contábil**, Natal, v. 7, n. 2, p. 135-152, jul./dez. 2015.

DULCI, O. S. Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil. **Revista de Sociologia e Política**, Belo Horizonte, v. 1, n. 18, p.95-107, jun. 2002.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

HARADA, K. **Direito financeiro e tributário**. 22. Ed. São Paulo: Atlas, 2013.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **PIB per capita por Estado**. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/estadosat/perfil.php?sigla=df>. Acesso em: 01 ago. 2017.

LIMA, E. C. P. Reforma tributária no Brasil: entre o ideal e o possível. **Instituto de pesquisa econômica aplicada (IPEA)**, Brasília, n. 666, p. 5-27, ago. 1999.

LIMA, E. S. **Pesquisa sobre redução nos custos de conformidade tributária e os investimentos no sistema público de escrituração digital: SPED no Brasil**. 2013. 108 fls. Dissertação (Mestrado em Ciências Cont. Atuariais) – Pontifícia Universidade Católica (PUC), São Paulo, 2013.

MACHADO, H. B. **Curso de direito tributário**. 34. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

MARANHÃO. **Decreto nº 19.714** de 10 de julho de 2003. Aprova o Regulamento do ICMS e dá outras providências. Diário Oficial do Estado. São Luís, MA, 2003. Disponível em: <https://sistemas1.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/pdf?codigo=1822>. Acesso em: 17 nov. 2017.

MELO, J. E. S. **ICMS: Teoria e Prática**. 14. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2018.

MORAES, R. Análise de conteúdo. **Revista Educação**, Porto Alegre, v. 22, n. 37, p. 7-32, 1999.

NASCIMENTO, S. P. Guerra fiscal: uma avaliação comparativa entre alguns estados participantes. **Economia Aplicada**, Ribeirão Preto, v. 12, n. 4, p.678-706, dez. 2008.

OLIVEIRA, J. J. A. **A influência do ICMS substituição no comércio varejista de calçados na região do Cariri mediante regime de arrecadação tributária**. 2012. 55 fls. Dissertação (Mestrado Profissional em Economia) – Curso de Pós-Graduação em Economia - CAEN, da Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2012.

PARAÍBA. **Decreto nº 18.930** de 19 de junho de 1997. Dispõe a respeito do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação. Diário Oficial do Estado. João Pessoa, PB, 1997. Disponível em:

<http://www.receita.pb.gov.br/ser/attachments/article/1471/RICMS%20COM%20HIST%C3%93RICO.pdf>. Acesso em: 06 nov. 2017.

PAULSEN, L. **Curso de direito tributário**: completo. 5. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.

PEREIRA, M. W. G. **Efeitos de políticas tributárias e de liberalização comercial sobre a competitividade setorial das macrorregiões brasileiras**. 2011. 171 fls. Tese (Doutorado) - Curso de Economia, Universidade Federal de Viçosa, Viçosa, 2011.

PERNAMBUCO. **Decreto nº 44.650** de 30 de junho de 2017. Regulamenta a Lei nº 15.730, de 17 de março de 2016, que dispõe sobre o ICMS. Diário Oficial do Estado. Recife, PE, 2017. Disponível em: https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/legislacao/44650/texto/Dec44650_2017.htm. Acesso em: 07 nov. 2017.

PERONI, T. M. **Uma contribuição para o profissional contábil sobre a substituição tributária do ICMS**. 2016. 81 fls. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Estudos de Pós-Graduados em Ciências Contábeis e Atuariais, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016.

PIAUÍ. **Decreto nº 13.500** de 23 de dezembro de 2008. Consolida e regulamenta disposições sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. Diário Oficial do Estado. Teresina, PI, 2008. Disponível em: <https://www.sefaz.pi.gov.br/phocadownload/RICMS/2015/052016/dec%2013.500%20-%20ricms%20.pdf>. Acesso em: 07 nov. 2017.

PRODANOV, C. C; FREITAS, E. C. **Metodologia do trabalho científico**: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. 2. Ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

RECEITA FEDERAL. Carga tributária no Brasil em 2016. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf>. Acesso em 02 ago. 2017.

RIO GRANDE DO NORTE. **Decreto nº 13.640** de 13 de novembro de 1997. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). Diário Oficial do Estado. Natal, RN, 1997. Disponível em: http://www.set.rn.gov.br/contentProducao/aplicacao/set_v2/legislacao/enviados/listagem_filtro.asp?assunto=4&assuntoEsp=5. Acesso em: 06 nov. 2017.

ROCHA, C. F. **O Transporte de cargas no Brasil e sua importância para a economia**. 2015. 71 fls. TCC (Graduação) – Curso de Economia, Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul, Ijuí, 2015.

SANDFORD, C. Administrative and Compliance Costs of Taxation. In: **Association Fiscale Internationale**. Cahiers de Droit Fiscal International. Rotterdam, Holanda: Kluwer Law, 1989.

SANTOS, C. V. **Política tributária, nível de atividade econômica e bem-estar**: lições de um modelo de equilíbrio geral inter-regional. 2006. 140 fls. Tese (Doutorado em Economia

Aplicada), Escola Superior de Agricultura “Luiz de Queiroz” da Universidade de São Paulo, Piracicaba, 2006.

SCHMIDT, E. L. **O sistema de transporte de cargas no Brasil e sua influência sobre a economia**. 2011. 88 fls. TCC (Graduação) – Curso de Economia, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2011.

SERGIPE. **Decreto nº 21.400** de 10 de dezembro de 2002. Aprova o novo Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS. Diário Oficial do Estado. Aracajú, SE, 2002. Disponível em: <http://legislacaoonline.sefaz.se.gov.br:17501/ICMS/Regulamento%20do%20ICMS-RICMS/Regulamento%20do%20ICMS%20vigente-2002.pdf>. Acesso em: 07 nov. 2017.

SILVA, F. R.C. **A descentralização normativa do ICMS como causa impeditiva da eficiência fiscal**. 2016. 143 fls. Dissertação (Mestrado em Direito) – Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2016.

SILVA, L.I. **Substituição tributária do ICMS no estado do Espírito Santo**: uma análise através da ampliação da técnica tributária e seus impactos na arrecadação do estado. 2015. 65 fls. TCC (Graduação em Ciências Contábeis), Faculdade Católica Salesiana do Espírito Santo, Vitória, 2015.

STIGLITZ, Joseph E. **Economics of the public sector**. 3. Ed. New York/London: W.W. Norton & Company, 2000.

VARSANO, R. Sistema tributário para o desenvolvimento. In: CASTRO, A. C. **Desenvolvimento em debate**: painéis do desenvolvimento brasileiro – I. Rio de Janeiro: BNDES, 2002. p. 229-248.

VIEIRA, L. E. **O impacto da substituição tributária progressiva de ICMS nas empresas optantes pelo simples nacional em Santa Catarina**. 2016. 21 fls. TCC (Graduação em Ciências Contábeis), Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2016.