

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS: TÉCNICA DE TRIBUTAÇÃO NO COMBATE À FRAUDE FISCAL

Robson Augusto Dainez Condé e Renato Santiago Quintal⁷

Resumo: esta pesquisa tem por objetivo apresentar a substituição tributária (ST) e demonstrar como ela pode simplificar o trabalho dos Estados, na fiscalização do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS) e facilitar às empresas, na contabilização das operações com combustíveis derivados do petróleo. A ST é uma técnica que consiste em atribuir a um contribuinte a responsabilidade pela retenção e o pagamento do imposto que seria devido quando outro contribuinte efetuasse a venda ao consumidor final do produto. Essa técnica traz diversos benefícios para o Estado, para os contribuintes, substitutos e substituídos, e para o consumidor. Para as empresas, funciona como um regulador do mercado e inibe a concorrência desleal, na certeza de que todos estão pagando o imposto nas mesmas condições. Além disso, a ST uniformiza a legislação tributária entre os Estados, facilitando a escrituração e o recolhimento do imposto. Para o Poder Público, a ST simplifica a tributação, combate à sonegação, concentra a máquina fiscal num universo menor de contribuintes, facilita a fiscalização dos contribuintes substituídos e possibilita a troca de informações e de experiências entre Estados sobre operações com mercadorias sujeitas à ST. Apesar dos posicionamentos contrários, o princípio da praticabilidade fundamenta a legalidade da ST como técnica que viabiliza a aplicação das leis tributárias.

Palavras-chave: Substituição tributária; Triângulo da fraude; Sonegação fiscal; Praticabilidade tributária.

Abstract: this research aims to present the tax substitution and demonstrate how it can simplify the work of States in enforcement of tax on transactions regarding the circulation of goods and on rendering of interstate transport services, intercity and communication and facilitate business in accounting operations with petroleum-based fuels. The tax replacement is a technique that consists of assigning a taxpayer responsibility for withholding and payment of tax due when another taxpayer perform sale to the final consumer of the product. This technique brings many benefits to the state, to the substitute and replaced taxpayers, and for the consumer. For businesses, functions as a market regulator and inhibits unfair competition as sure that everyone is paying the tax under the same conditions. In addition, the tax substitution standardizes the tax laws between states, facilitating the bookkeeping and the payment of taxes. For the government, the tax substitution simplifies taxation, combating tax evasion, tax concentrates machine in a smaller universe of taxpayers, facilitates the monitoring of taxpayers replaced and enables the exchange of information and experiences between States on transactions with goods subject to replacement tax. Despite contrary positions, the principle of practicality grounds the legality of the tax substitution as a technique that enables the application of tax laws.

Keywords: Tax substitution; Triangle of fraud; Tax evasion; Tax practicality.

Introdução

O ICMS, imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, é um imposto de lançamento por homologação, modalidade em que o contribuinte apura e recolhe o imposto e a Administração homologa,

⁷ robsonconde@hotmail.com; rsantiago79@hotmail.com

expressa ou tacitamente, o procedimento adotado pelo sujeito passivo. Na distribuição constitucional das competências tributárias, os Estados receberam grande autonomia para legislar sobre esse tributo.

A concorrência entre os entes da federação por instrumentos que facilitem a fiscalização das obrigações tributárias e assegurem uma arrecadação mais significativa e mais eficiente é cada vez mais intensa, contexto de verdadeira “guerra fiscal”. Hoje, o tributo está regulamentado por 27 legislações diferentes no país, atendendo ao que dispõe o artigo 155, inciso II da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88) e o artigo 1º da Lei Complementar nº 87/1996 (lei Kandir), legislações complexas que dificultam a escrita fiscal das empresas, fomentando a informalidade do mercado e a, conseqüente, sonegação fiscal. Uma indústria de São Paulo, p. ex., que efetue operações de venda para todo o país, está obrigada a conhecer 27 legislações diferentes sobre o ICMS.

Há tempos se busca uma sistemática que possa reduzir ou amenizar os efeitos desse complexo sistema tributário nacional na economia do país, proporcionando efetividade na fiscalização do tributo, aumento da arrecadação e simplificação das obrigações acessórias. Apresenta-se aqui a substituição tributária (ST) do ICMS como técnica de tributação que possibilita essa melhoria. O legislador constituinte (art. 150, § 7º, CRFB/1988) concedeu à lei a possibilidade de atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador (FG) deva ocorrer posteriormente, instituto previsto também no art. 128 do Código Tributário Nacional (CTN). Embora muitos defendam que o dispositivo infringe princípios tributários constitucionais, existem aqueles que defendem a ST, apoiados em dois valores básicos: a certeza fiscal, consubstanciada na necessidade de assegurar recursos com alto grau de previsibilidade; e a segurança fiscal, viabilizada por medidas de controle e combate à evasão fiscal.

O problema desta pesquisa pode ser assim definido: Como o mecanismo da substituição tributária (ST) contribui para a redução da sonegação fiscal com combustíveis? O objetivo é apresentar a ST e demonstrar como ela simplifica o trabalho de fiscalização do ICMS, além de facilitar às empresas na contabilizar suas operações. Considerando a relevância do tema para o país, procurou-se investigar qual o entendimento doutrinário e jurisprudencial sobre a legalidade da ST e demonstrar como é contabilizada nas operações internas e interestaduais com combustíveis derivados do petróleo. Ressalta-se que a sistemática traz benefícios diretos para os contribuintes e para o Estado, pois contribui de forma decisiva para: i) simplificar a fiscalização; ii) reduzir a evasão fiscal; e iii) facilitar a contabilização do tributo. Assim, entende-se ser razoável considerar a sua adoção também em outros setores produtivos.

Revisão da Literatura

Origem do ICMS

O “Imposto sobre Vendas Mercantis - IVM” (1922-1936) - mudou sua denominação para “Imposto sobre Vendas e Consignações - IVC” (1936-1965); depois, para “Imposto sobre a Circulação de Mercadorias - ICM” (1965-1988); até chegar ao formato atual - ICMS (a partir de 1988). Importante retomar o momento em que o IVC foi transformado em ICM - naquela ocasião, o IVC incidia cumulativamente em qualquer operação sobre mercadorias, o que se resultava indesejável, economicamente, para as empresas. Nesse sentido, em 1965, foi adotado um novo critério de tributação, de modo a torná-lo mais imparcial por meio da técnica da não-cumulatividade, absorvida pelo atual ICMS (ROSA, 2008b).

O ICMS originou-se, assim, da unificação do imposto sobre a circulação de mercadorias com o imposto único sobre minerais, o imposto único sobre combustíveis líquidos e gasosos, o imposto único sobre energia elétrica, o imposto sobre transportes e o imposto sobre comunicações (BORBA, 2003b). Em razão da complexidade dessa fusão, o constituinte originário de 1988 conferiu especial atenção ao ICMS, reservando-lhe os doze incisos do § 2º e os §§ 3º a 5º do artigo 155 da CRFB/1988.

Com essa mudança, o ICM teve sua hipótese de incidência alargada, compreendendo prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Ocorre que a CRFB/1988 determinou também a edição de lei complementar para regulá-lo no prazo de 60 dias contados da promulgação. Como a lei não foi editada, celebrou-se o convênio nº 66, traçando normas gerais sobre o ICMS aplicáveis em todo território nacional, até que, com a edição da lei Kandir (lei complementar 87/96), regulamentou-se definitivamente a matéria. Sintetizou-se, desse modo, o que preconizava o texto constitucional e o convênio nº 66.

Natureza Jurídica do Tributo

O artigo 4º do CTN estabelece que a natureza jurídica de um tributo é determinada pelo seu FG, ou seja, ao classificá-lo como imposto, taxa ou contribuição de melhoria, deve-se observar o seu fato gerador, sendo irrelevante a denominação ou a destinação de sua arrecadação. Portanto, a natureza jurídica do ICMS é de imposto, pois a obrigação tributária de pagar esse tributo nasce com a ocorrência de um FG, não vinculado a uma contraprestação estatal específica em relação ao contribuinte. Ou seja, uma vez ocorrida a circulação de mercadoria, um dos fatos geradores do ICMS, surge para o sujeito passivo, a obrigação de pagar o tributo, não havendo nenhuma atividade estatal específica relacionada àquele contribuinte que lhe deu causa. Assim, o imposto é considerado tributo não vinculado por excelência, já que seu FG é uma situação independente de qualquer ação estatal relativa ao contribuinte (BORBA, 2003a).

Normas Gerais

Segundo artigo 146, inciso III, da CRFB/1988, a lei complementar deverá estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e suas espécies, FG, base de cálculo, contribuintes, obrigação, lançamento, crédito tributário, prescrição e decadência (BRASIL, 1988). Adicionalmente, em seu artigo 155, § 2º, inciso XII, enumeram-se as matérias específicas do ICMS a serem reguladas pela referida lei.

De acordo com Borba (2003a), a autoridade administrativa, no exercício de sua atividade plenamente vinculada, pode constituir o crédito tributário por meio de três modalidades de lançamento: i) lançamento direto, de ofício ou ainda “ex officio”; ii) lançamento por declaração ou misto; e iii) lançamento por homologação ou autolançamento, que pode ser tácito ou expresso. Segundo Machado (2006), o crédito tributário difere da obrigação tributária, ainda que, em essência, ambos pertençam à mesma relação jurídica, *i.e.*, o lançamento é ato declaratório da obrigação tributária e constitutivo do crédito. O ICMS é um tributo de lançamento por homologação, em relação ao qual a Administração transfere ao sujeito passivo as funções de apurar e recolher o imposto. Se o contribuinte não apura ou não recolhe o imposto, o fisco poderá fazê-lo de ofício por meio do lançamento direto.

Não Cumulatividade do ICMS

A não cumulatividade do tributo é um dos princípios constitucionais aplicável a algumas espécies tributárias, como o ICMS, o IPI, os impostos residuais e as contribuições sociais residuais. Está prevista no artigo 155, § 2º, inciso I, da CRFB/1988 e consiste em transferir ao adquirente, sob a forma de crédito, o valor do ICMS pago em operação anterior (BRASIL, 1988), fazendo com que cada contribuinte pague imposto sobre o valor agregado ao produto. O STJ, por meio do Recurso Especial (REsp) nº 90.205-RS, afirmou que “o objetivo do legislador, ao permitir a dedução, foi o de diminuir o preço final do produto a ser adquirido pelo consumidor, sobre o qual recai a carga tributária” (STJ, *apud* ROSA, 2008a).

Na figura 1, uma indústria vende a outra, com alíquota de 10%, um produto por R\$ 1.000,00. Esta última, por sua vez, vende o produto a um varejista por R\$ 1.300,00 que, finalmente, efetua a venda ao consumidor final por R\$ 1.700,00.

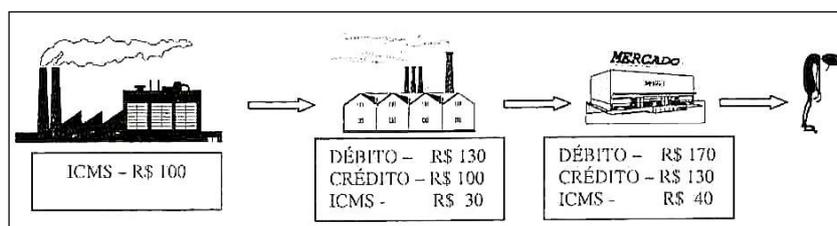


Figura 1: Aplicação do princípio da não cumulatividade
 Fonte: ICMS e Legislação Fiscal (BORBA, 2003b, p. 3)

Pode-se verificar que, quando a mercadoria entra no estabelecimento adquirente, o valor de R\$ 100,00, recolhido na indústria vendedora, é contabilizado como crédito, enquanto o débito de R\$ 130,00 é registrado no momento da venda para o varejista (MERCADO). Assim, na primeira operação, realizada entre industriais, foi recolhido R\$ 100,00 pela indústria vendedora; na segunda operação, foi recolhido R\$ 30,00 (diferença entre o débito da operação e o crédito da operação anterior); e na operação de venda ao consumidor final foi recolhido R\$ 40,00 (diferença entre o débito da operação e o crédito da operação anterior). Os valores recolhidos, nas três operações, totalizam R\$ 170,00, consolidando a neutralidade da tributação. Independentemente do número de FG que ocorre na cadeia econômica, o imposto é sempre proporcional ao valor agregado no preço do produto.

O Triângulo da Fraude e a Substituição Tributária do ICMS

Um importante *insight* sobre o comportamento do agente que pratica uma fraude é apresentado por Donald Cressey, na Teoria do Triângulo da Fraude (TTF), no qual o autor conclui que as ações fraudulentas apresentam as seguintes características em comum: pressão, racionalização e oportunidade, vértices do triângulo (CRESSEY, 1953 em ACFE, 2012).



Figura 2: Triângulo da Fraude
Fonte: ACFE (2012, p. 4.503)

Trata-se de fatores que constituem a subjetividade da fraude (CONDÉ, 2013), razão particular ou íntima da pessoa para a prática do ato. A *pressão* surge, normalmente, de um problema financeiro da empresa ou do funcionário, podendo ser praticada, *p. ex.*, por aquele que se sente pressionado a demonstrar uma melhor situação da empresa para os usuários das informações contábeis. No mesmo sentido, várias organizações utilizam opções de compra de ações e bônus para remunerar seus executivos que, pressionados por metas de desempenho, são mais propensos a manipular as informações contábeis para aumentarem os resultados da empresa, atendendo às expectativas dos analistas de mercado (ERICKSON *et al.*, 2004). É possível também que gestores omitam operações realizadas pela empresa com o fim de reduzir a base de cálculo de tributos incidentes sobre o faturamento.

Um segundo elemento do triângulo da fraude, a *oportunidade* percebida, constitui um fator que facilita a ocorrência da fraude. Segundo Cressey (1953, em ACFE, 2012), a habilidade técnica e o conhecimento geral sobre as atividades da empresa são componentes que aumentam a percepção do fraudador sobre a oportunidade de praticar a fraude. Estudos da ACFE, *Association of Certified Fraud Examiners*, indicam que as fraudes são praticadas, geralmente, por funcionários com muito tempo de empresa, já que conhecem as atividades da organização e sabem como praticar o ilícito, com boa possibilidade de êxito. O terceiro componente, a *racionalização*, é a forma como o responsável pela fraude justifica a ação praticada - geralmente, se diz inocente e considera o ato praticado como aceitável.

No contexto da teoria de Cressey, aplicada às relações jurídicas entre Estado e contribuinte, é natural que, diante da *oportunidade* de se eximir do tributo, o contribuinte venha a fazê-lo, seja por meio da elisão ou da evasão, especialmente no caso do ICMS, tributo de fiscalização muito complexa por incidir em toda a cadeia econômica, até o consumo final. Nesse cenário, a fim de facilitar as atividades do Estado e evitar a sonegação fiscal, instituiu-se a ST, ou, substituição com antecipação do tributo, técnica de tributação adotada em vários produtos (MACHADO, 2006). Esse procedimento encontra fundamento no §7º do artigo 150 da CRFB/1988, segundo o qual, a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente (BRASIL, 1988).

A lei Kandir implementou essa técnica tributária, estabelecendo que legislação estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto a responsabilidade por seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. Essa responsabilidade poderá ser atribuída ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor da diferença entre alíquotas interna e interestadual, nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado (BRASIL, 1996). O ministro do STJ, Antônio de Pádua Ribeiro, se manifestou sobre essa técnica nos casos relativos à cobrança do ICMS:

A substituição tributária inclui-se no que se costuma denominar sujeição passiva indireta. De fato, ao lado do contribuinte, ou seja, daquele que tem relação pessoal direta com o fato gerador, existe o responsável, isto é, outra pessoa que não o contribuinte a que a lei impõe o cumprimento da prestação tributária, conforme CTN, art. 121, parágrafo único, I e II (RIBEIRO, 2008, p. 1).

Hoje, o instituto é utilizado tanto por companhias distribuidoras, quanto por empresas que, no varejo, efetuam operações com combustíveis derivados do petróleo e álcool etílico hidratado carburante. É utilizado, também, por montadoras de automóveis, no que se refere às suas concessionárias e, ainda, pelas fábricas de cigarros e bebidas, quanto aos atacadistas e varejistas das respectivas redes de comercialização. A seguir, ilustra-se a ocorrência da ST em

uma suposta cadeia até o consumidor final. Identificaram-se os agentes com as seguintes letras maiúsculas: “A” (indústria), “B” (distribuidor ou varejista) e “C” (consumidor). A técnica da ST consiste em atribuir a “A” (indústria) a responsabilidade, como substituto tributário, pela retenção e pagamento do imposto devido quando “B” (distribuidor ou varejista), substituído tributário, efetua a venda a “C” (consumidor).

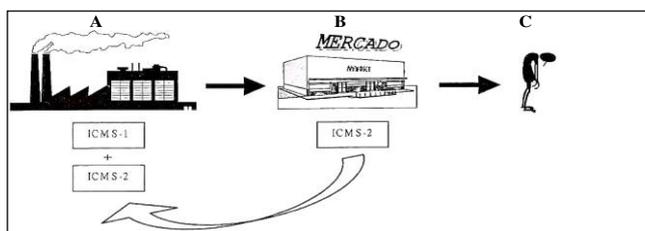


Figura 3: Indústria recolhendo o imposto devido pelo atacadista ou varejista
Fonte: Adaptado de Direito Tributário (BORBA, 2003a, p. 97).

Assim, quando “A” efetuar a venda para “B”, deverá destacar e recolher o imposto devido na operação própria (ICMS-1) e o imposto devido na operação a ser realizada por “B” (ICMS-2), encerrando a tributação do produto. Entretanto, para que se possa recolher antecipadamente o imposto sobre um fato tributável ainda não ocorrido, faz-se necessário a presunção de um valor sobre o qual será cobrado o imposto, objeto das principais críticas ao referido instituto.

Garcia e Messias (2003) mencionam que, ainda assim, a implementação da ST beneficia todos envolvidos nas operações:

- i) Para os Estados:
 - simplifica a tributação;
 - combate à sonegação;
 - concentra a máquina fiscal num universo menor de contribuintes, reduzindo o custo operacional de fiscalização;
 - simplifica a fiscalização dos contribuintes substituídos; e
 - possibilita a troca de informações e de experiências entre os Estados sobre operações e mercadorias sujeitas à ST e sobre empresas substitutas.
- ii) Para os contribuintes:
 - para os substitutos e substituídos, funciona como um regulador do mercado, pois os contribuintes envolvidos terão a certeza de que todos estão pagando o imposto, afastando, assim, a concorrência desleal; e
 - uniformiza a legislação quando os Estados firmam acordo para implementar a ST.
- iii) Para o consumidor
 - terão certeza de que o imposto pago, embutido no preço do produto, estará sendo recolhido aos cofres públicos (GARCIA; MESSIAS, 2003).

Para Melo (2005), na ST, o legislador afasta, por completo, o verdadeiro contribuinte que realiza o FG (substituído), prescrevendo, desde logo, o

encargo da obrigação à outra pessoa (substituto), que fica responsabilizada pelo recolhimento do tributo.

Aspectos Doutrinários e Jurisprudenciais

Pelas razões apresentadas, pode-se concluir que a ST facilita a atividade de fiscalização do Estado, mas sua implementação enfrenta as seguintes dificuldades de ordem prática e teórica:

- i) o suposto FG pode não se realizar, por motivos diversos, como a perda da mercadoria por acidente, o furto ou a expiração do prazo de validade; e
- ii) ainda que ocorra o FG, nem sempre o valor presumido anteriormente corresponderá ao valor da efetiva operação subsequente.

Assim, a ST tem sido objeto de controvérsias na doutrina: muitos sustentam violar preceito constitucional, já que a cobrança do imposto é feita antes da ocorrência do FG. A esse respeito, cumpre assinalar que o STF, ao julgar a Representação nº 848, do Estado do Ceará, na vigência da redação original do artigo 58 do CTN, concluiu pela constitucionalidade do instituto. Esse dispositivo do CTN chegou a ser revogado, restabelecendo-se sua vigência por meio da LC 44/83. Ou seja, o instituto era constitucional, sob a égide da Constituição anterior, e continuou constitucional na vigência da atual CRFB/88.

Outra questão é a crítica de que a ST viola o princípio da não-cumulatividade. Coêlho (2006) relata que existência de fatos geradores supostos por presunção legal depende do tratamento jurídico que se dê à questão - o princípio da não-cumulatividade, por si só, não lhe é impeditivo. Entre outros fundamentos, alega que, nos impostos sobre valores agregados, a técnica da não-cumulatividade está a serviço da antecipação do imposto, devendo cada elo da cadeia econômica adiantar o imposto incidente sobre o valor agregado ao preço do bem ou serviço. Assim, para boa compreensão do tema, deve-se afastar o raciocínio estritamente linear e analítico do princípio da não-cumulatividade (COÊLHO, 2006).

Mesmo com a Emenda Constitucional nº 03/93, que previa a condição de sujeito passivo responsável, o assunto continuou polêmico, já que o artigo 34, § 8º do ADCT, estabelecia que o convênio do ICMS 66/88 deveria se referir às regras gerais, enquanto a Constituição atribuía à lei complementar a competência para tratar especificamente sobre ST. A lei Kandir acabou, portanto, com o maior argumento utilizado contra a ST. Mesmo assim, alguns dispositivos sobre ST são fervorosamente atacados por doutrinadores, entendendo que os arts. 5º e 6º são inconstitucionais, pois uma lei estadual não pode atribuir a terceiros a responsabilidade pelo imposto, vez que estaria invadindo competência da lei complementar (COÊLHO, 2006). Apesar dos posicionamentos contrários, o STF já enfrentou todas as questões sobre o tema, e no RE 213.396, do Estado de São Paulo, decidiu que o regime de tributação é constitucional (BRASIL, 2008).

Princípios da segurança jurídica, da não surpresa e da praticabilidade da tributação

O princípio da segurança jurídica revela a necessidade de conceder ao contribuinte a certeza de que seu direito não será afetado e, segundo Carvalho (2005), é decorrência de fatores sistêmicos que são utilizados de modo racional e objetivo, qual seja o de coordenar o fluxo das interações humanas, no sentido de propagar, no seio da comunidade social, o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta. Para Melo (2005), essa segurança ocorre quando o contribuinte tem o prévio conhecimento das exigências legais que lhes permitam planejar suas ações para cumprir as obrigações tributárias.

O princípio da não surpresa, por sua vez, corresponde aos princípios da anterioridade e da anterioridade nonagesimal. O artigo 150, III, “b” da CRFB/88, menciona que o Estado não pode cobrar tributos no mesmo exercício de sua instituição ou majoração, em respeito ao princípio da anterioridade. Consagra, ainda, que as contribuições sociais só poderão ser exigidas após 90 dias da data de publicação da lei que as houver instituído ou aumentado, princípio da anterioridade nonagesimal, enunciado no artigo 195, § 6º da Constituição.

O princípio praticabilidade da tributação é pouco discutido no Brasil, não havendo consenso jurisprudencial ou doutrinário sobre sua efetividade. Entretanto, alguns juristas e doutrinadores já o utilizam para fundamentar seus posicionamentos, *p. ex.*, a professora Misabel de Abreu Machado Derzi, percussora na doutrina brasileira no estudo deste princípio, segundo a qual o princípio da praticabilidade está implícito no texto constitucional, decorrendo da necessidade de que se torne viável e exequível o sistema tributário instituído pela Carta Magna (DERZI, *apud* CARDOSO, 2006).

A tributação, na visão do Estado Liberal, tinha a função primordial de arrecadar para os cofres públicos, enquanto no Estado Democrático de Direito, o dever de recolher tributos passa a se fundamentar no dever de solidariedade social, consubstanciado no objetivo fundamental constitucional estabelecido no artigo 3º, “a”, da Carta Magna. Reconhecida a estreita ligação entre tributação e efetividade dos direitos fundamentais, é necessário que o sistema fiscal seja eficiente e ágil, de maneira a permitir que o Estado tenha capacidade de cumprir seus objetivos. Todavia, a evolução dos meios tecnológicos e do comércio, aliada à complexidade da vida moderna, dificultam a fiscalização das atividades comerciais. Nesse sentido, torna-se impraticável exigir do Estado o lançamento de ofício de cada FG ocorrido, sendo necessário um aparato estrutural e de pessoal excessivamente grande para fazê-lo (CARDOSO, 2006). Nesse contexto, segundo Derzi (*apud* CARDOSO, 2006), a praticabilidade fundamenta todos os meios e técnicas que viabilizam a aplicação das leis tributárias como, *p. ex.*, o lançamento por homologação e a ST, característicos do ICMS.

Metodologia

Este trabalho é uma pesquisa de natureza qualitativa fundamentada na análise crítica da ST, a partir dos aspectos legais e dos diversos posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais sobre tema. Sua base é delimitada pela CRFB/88, pelo CTN, pela lei Kandir, pelas leis ordinárias, pelos convênios celebrados entre os Estados, pela doutrina tributária, pela jurisprudência e, ainda, por artigos e publicações pertinentes.

O trabalho está calcado nas seguintes espécies de método-científico: o método histórico, analisando o contexto das mudanças ocorridas a partir de acontecimentos passados; o método bibliográfico e documental, utilizando como fonte os livros e a legislação tributária, nela compreendidos a CRFB/88, os Tratados Internacionais, o Código Tributário Nacional, a lei complementar 87/96, as leis ordinárias atinentes ao tema e as normas complementares.

A Substituição Tributária

Tipos de Substituição Tributária

Estabelecida a possibilidade de responsabilização por ST, é necessário verificar quais os tipos de substituição, segundo o momento da ocorrência do FG. Pelo disposto no artigo 6º, § 1º da lei Kandir, a responsabilidade por substituição poderá ser atribuída, em relação ao imposto incidente, sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes (regressivas), concomitantes ou subsequentes (progressivas), inclusive o valor da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações que destinem bens e serviços a contribuinte do imposto localizado em outro Estado (BRASIL, 1996).

A ST regressiva, “para trás” ou diferimento, é uma postergação do momento do recolhimento do tributo, que pode se concretizar em longínqua etapa de comercialização, aplicável geralmente a produtos agropecuários, resíduos e sucatas, facilitando, assim, a agregação de valores para uma futura tributação. Como exemplo, o artigo 328, do RICMS-ES, regulamenta o diferimento nas operações com gado destinado a abatedouro.

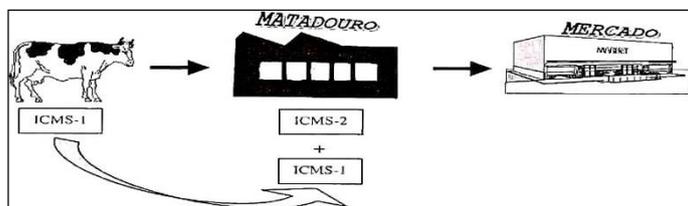


Figura 4: Abatedouro realizando a ST regressiva
Fonte: Direito Tributário (BORBA, 2003a, p. 279).

O produtor (substituído), na saída do gado destinado ao abate, não fará a retenção do imposto, que ficará diferido para o momento em que o matadouro

vender a mercadoria para o estabelecimento varejista (substituto), efetuando o recolhimento de todo o imposto (ICMS-1 e ICMS-2).

A ST progressiva, ou “para frente”, significa uma antecipação do fato gerador, uma espécie de FG presumido. Consiste em atribuir a terceira pessoa a responsabilidade por uma obrigação tributária, cujo FG ainda não ocorreu, situação prevista no artigo 150 § 7.º da CRFB/1988, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o FG (BRASIL, 1988). Não resta dúvida, portanto, quanto à previsão constitucional dessa hipótese: de um lado, considera-se nascida uma obrigação tributária, antes mesmo da ocorrência do fato jurígeno, e, de outro lado, atribui-se a responsabilidade dessa obrigação a terceira pessoa, que não participará do FG futuro. É o que ocorre, *p. ex.*, na saída de combustíveis de uma refinaria com destino a estabelecimento distribuidor, que recolhe tanto o ICMS da operação que promove, como o ICMS devido pelo varejista na futura saída para o consumidor final.

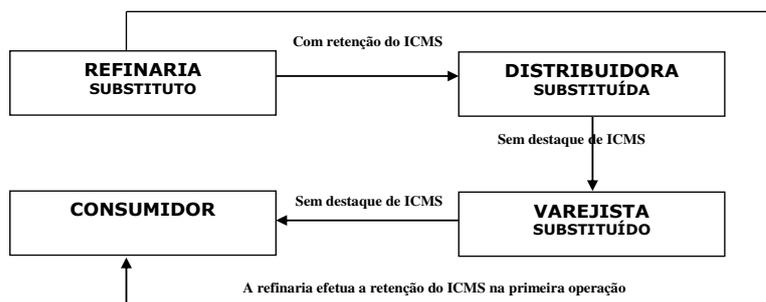


Figura 5. Refinaria realizando a ST progressiva

Quanto à ST concomitante, embora prevista na LC 87/96, não se tem conhecimento de exemplos que se encaixem nessa situação. Garcia e Messias (2003) comentam que se confunde com a ST regressiva, já que a base de cálculo para a operação é seu próprio valor.

Sujeição passiva e fato gerador presumido

Na relação jurídico-tributária originária da ST, temos que o obrigado à retenção e ao recolhimento do imposto é contribuinte e responsável ao mesmo tempo – contribuinte, em relação ao imposto da operação própria que realizou, e responsável pelo recolhimento do imposto por ST, cujo FG ainda não se formalizou. Assim, a figura da ST implica um substituto e um substituído: este ficará com o encargo do tributo e aquele integrará a relação jurídico-formal com a obrigação de recolhimento (ATALIBA, 2001).

Para este estudo, interessam as operações ou prestações subsequentes, aplicadas às operações com combustíveis derivados do petróleo. O dever de recolher o tributo nasce quando da ocorrência da operação realizada pelo substituto tributário, *i.e.*, a ocorrência do FG futuro tem o efeito apenas de

ratificar uma situação juridicamente já implementada. O substituto, ao efetuar o adiantamento do imposto, o faz por uma base de cálculo que a lei estabeleceu, sem a qual não haveria a possibilidade de efetuar o recolhimento antecipado do imposto. No caso específico de combustíveis, para efeito de base de cálculo de retenção e recolhimento do imposto, os Estados adotam o PMPF (preço médio ponderado a consumidor final), estabelecido em atos COTEPE com representantes dos Estados.

Substituição tributária com combustíveis

A compreensão da ST, nas operações com combustíveis e lubrificantes derivados do petróleo, requer o conhecimento dos produtos em que é aplicada, os estabelecimentos envolvidos e as operações que cada um pode praticar, desde o processo produtivo até a comercialização. Cabe à Agência Nacional do Petróleo (ANP) estabelecer as regras sobre as atividades dos estabelecimentos de produção, distribuição e comercialização dos combustíveis derivados do petróleo, cujos principais agentes econômicos da cadeia produtiva e distribuidora são: a refinaria, a Central de Matéria-Prima Petroquímica (CPQ), o formulador, o importador, a Unidade de Processamento de Gás Natural (UPGN), as distribuidoras, as usinas ou destilarias, o Transportador Revendedor Retalhista (TRR), o posto revendedor e o grande consumidor (GARCIA; MESSIAS, 2003). Os principais combustíveis são:

- gasolina “A” - produzida no país ou importada, é isenta de componentes oxigenados e comercializada com as distribuidoras de combustíveis derivados do petróleo, álcool combustível e outros combustíveis automotivos.

- gasolina “C” - é a gasolina resultante da mistura de 75% de gasolina “A” e 25% de AEAC (álcool etílico anidro combustível), vendida nos postos revendedores. O percentual de mistura de álcool com gasolina “A” é estabelecido em Resolução do Conselho Interministerial do Açúcar e do Alcool (CIMA);

- querosene de aviação - utilizado nas turbinas dos aviões a jato, apresenta algumas características ideais para proporcionar um melhor desempenho (GARCIA; MESSIAS, 2003);

- gasolina de aviação - menos densa que o querosene de aviação, é destinada a pequenas aeronaves, como aviões monomotores e turbo-hélice (PETROBRÁS, 2008);

- óleo diesel - é utilizado em motores de combustão interna e ignição por compressão. Desde 1994, a Petrobrás o produz de dois tipos - o metropolitano e o interior. O metropolitano, com menor teor de enxofre, é consumido em regiões que necessitam de óleo com menor emissão de material particulado e que produzam ganho ambiental. O diesel interior é consumido nas demais regiões do País (PETROBRÁS, 2008).

A seguir, apresenta-se uma ilustração da cadeia de comercialização do óleo diesel, no intuito de visualizarmos a sistemática da ST e as etapas percorridas até o consumidor final:

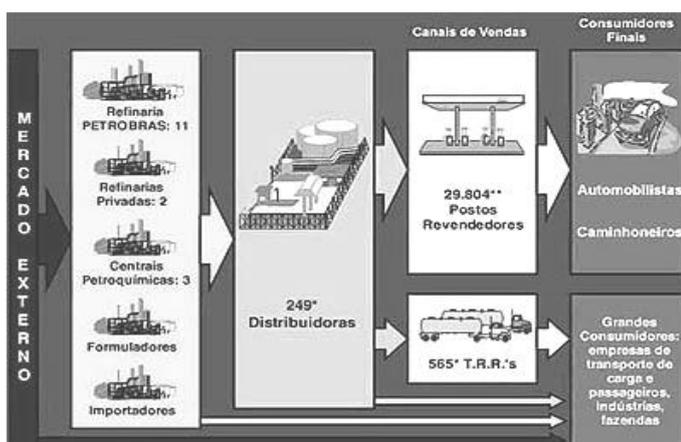


Figura 6: Cadeia de Comercialização do Diesel

Fonte: Setor de Transporte - Planejamento Fiscal (Nobre Assessoria Empresarial, 2006).

A PETROBRÁS, por intermédio de seus estabelecimentos de refino e bases de distribuição, é a maior fornecedora de combustíveis do país e o principal substituto tributário. No momento do faturamento para as distribuidoras, ela efetua a retenção do ICMS por ST incidente até a última fase de comercialização, obedecendo à sistemática de tributação prevista nas normas pertinentes (GARCIA; MESSIAS, 2003). Os registros dos últimos oito anos no Espírito Santo revelam que a PETROBRÁS é o maior contribuinte do Estado (ESPÍRITO SANTO, 2008).

A regulamentação das operações com combustíveis derivados de petróleo encontra-se dispersa em várias normas, como a CRFB/1988, a LC 87/96, os Convênios 66/88, 81/93, 139/01, 03/99 e 54/02, e os Regulamentos estaduais sobre o ICMS.

Os Convênios 81/93, 139/01, 03/99 e 54/02

O artigo 100, inciso IV, do CTN, estabelece que os convênios entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios são normas complementares das leis, tratados, convenções internacionais e decretos (BRASIL, 1966). Já o artigo 9º, da lei Kandir, estabelece que a ST, em operações interestaduais, depende da celebração desses convênios.

O Convênio 81/93 instaura normas gerais a serem aplicadas a regimes de ST instituídos por convênios ou protocolos entre os Estados (CONFAZ, 1993). De acordo com a cláusula primeira, aos convênios que estabeleçam o regime de ST, aplicar-se-ão os procedimentos consignados naquela norma. A cláusula segunda prevê que, nas operações interestaduais realizadas por

contribuinte com as mercadorias descritas nos convênios, ao contribuinte fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário, como sujeito passivo por substituição, mesmo que já retido anteriormente o imposto.

A cláusula quinta dispõe sobre as situações em que não se aplica a ST e a cláusula sexta estabelece a forma como deve ser retido e recolhido o imposto. Na aplicação da extraterritorialidade da legislação, prevista no artigo 102 do CTN, a cláusula sétima estabelece a possibilidade de o Estado destinatário conceder uma inscrição estadual para o remetente da mercadoria (substituto), localizado em outra unidade da Federação. Contudo, esse substituto deverá observar a legislação do Estado de destino da mercadoria e ficará sujeito à fiscalização dos Estados de origem e destino das mercadorias (CONFAZ,1993).

Como se pode ver, este convênio estabelece regras que viabilizam a aplicação de outros celebrados pelos Estados, *p. ex.*, o convênio 139/01, que estabelece a forma de cálculo da margem de valor agregado para as operações com gasolina, diesel, querosene de aviação e gás liquefeito de petróleo. Outro exemplo é o convênio 03/99, que dispõe sobre o regime de ST nas operações com combustíveis derivados do petróleo, autorizando os Estados a atribuir aos remetentes de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, situados em outras unidades da Federação, a condição de contribuintes ou de sujeitos passivos por substituição (CONFAZ, 1999). Este convênio define, ainda, a base de cálculo do imposto para efeito de retenção e recolhimento do tributo; fixa os prazos para recolhimento do imposto retido por ST; e estabelece os procedimentos a serem adotados pelas refinarias, para retenção e o recolhimento do imposto devido ao Estado de destino. Por sua vez, o convênio 54/02 estabelece como o controle de operações interestaduais com combustíveis será efetuado, por meio de relatórios elaborados pelos agentes econômicos e enviados às unidades da federação.

O RICMS-ES

O Regulamento do ICMS do Estado do Espírito Santo, em seu título II, capítulo I, seção XVI, dispõe sobre as operações com combustíveis derivados do petróleo. Como o tema é extenso e envolve diversas operações, optou-se por verticalizar a pesquisa, adotando, como enfoque, as operações com gasolina “A” ou óleo diesel, entre refinarias e distribuidoras, e entre estas e postos revendedores no Estado. Segundo artigo 245 do regulamento, a base de cálculo do imposto é o preço máximo ou único de venda a consumidor fixado por autoridade competente (ESPÍRITO SANTO, 2002). Na falta deste preço, o § 1.º estabelece que a base de cálculo será o montante formado pelo preço estabelecido por autoridade competente para o substituto, ou, em caso de inexistência deste, o valor da operação, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, tributos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionando-se, ainda, em ambos os

casos, do valor resultante da aplicação dos percentuais de MVA - margem de valor agregado (ESPÍRITO SANTO, 2002). O § 1.º do artigo 249-A, apresenta a fórmula da MVA.

$$MVA = \{ [PMPF \times (1 - ALIQ)] / [(VFI + FSE) \times (1 - AEAC)] - 1 \} \times 100$$

MVA: margem de valor agregado
PMPF: preço médio ponderado a consumidor final do combustível
ALIQ: alíquota do imposto
VFI: valor da aquisição, pelo importador, ou o valor da operação praticada pelo estabelecimento fabricante ou importador, sem imposto, expresso em moeda corrente nacional
FSE: valor constituído pela soma do frete, sem imposto, do seguro, dos tributos, exceto o imposto relativo à operação própria, das contribuições e dos demais encargos transferíveis ou cobrados do destinatário e expresso em moeda corrente nacional; e
AEAC: índice de mistura do álcool etílico-anidro-carburante na gasolina "C", salvo quando se tratar de outro combustível, quando será igual a zero.

Figura 7: Cálculo da Margem de Valor Agregado
Fonte: Espírito Santo (2002)

O § 3º do mesmo artigo esclarece que o PMPF constante da fórmula é aquele divulgado em ato COTEPE, publicado mensalmente no Diário Oficial da União. O artigo 244, do RICMS-ES dispõe que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto incidente nas subseqüentes saídas em operações internas ou interestaduais de combustíveis, é atribuída à refinaria. Pode ainda ser atribuída ao distribuidor estabelecido em outra unidade da Federação, nas remessas dos produtos para estabelecimentos distribuidores, atacadistas ou varejistas localizados no Estado. Abaixo, exemplifica-se uma operação interestadual com combustível derivado do petróleo.

Remetente: Refinaria da PETROBRÁS em Duque de Caxias – REDUC
Rio de Janeiro – RJ
Destinatário: Distribuidora de Combustíveis
Vitória - ES
Produto: 1.000.000 litros de Gasolina "A"
Mês de faturamento: AGOSTO

A Petrobrás, por ser uma refinaria, fará a retenção do ICMS incidente nas operações subseqüentes às do adquirente. O valor que foi retido pela Refinaria, substituta tributária, será recolhido em favor do Estado onde estiver localizado o adquirente do combustível. Continuando o exemplo, na hipótese de a distribuidora de combustíveis efetuar uma venda de 500.000 litros do produto em uma nova operação interestadual para postos revendedores na Bahia, caberá a este Estado parte do imposto retido pela Refinaria em favor do Espírito Santo.

Vimos que a Refinaria deverá fazer o recolhimento do ICMS por ST em favor do Estado de Espírito Santo, com base no faturamento de 1.000.000 litros (1ª operação). Com a venda efetuada para Bahia, a Refinaria deverá deduzir, do valor a ser recolhido em favor do Estado do Espírito Santo, o

ICMS correspondente a 500.000 litros (2ª operação) devido à Bahia. Para que isso aconteça, a Distribuidora emitirá relatório de vendas interestaduais de combustíveis, obedecendo aos modelos previstos no Convênio ICMS 54/02, e os enviará para a SEFAZ do Espírito Santo, da Bahia e para a Refinaria da PETROBRÁS. Com base nesses relatórios, a refinaria deduzirá o valor do ICMS devido ao Espírito Santo e o repassará em favor da Bahia.

Como relatado, a adoção dessa sistemática torna transparente a tributação, combate à sonegação e concentra a máquina fiscal do Estado num universo menor de contribuintes, reduzindo o custo operacional de fiscalização. A técnica simplifica, ainda, a fiscalização dos contribuintes substituídos e possibilita a troca de informações entre os Estados, sobre operações e mercadorias sujeitas à ST e sobre empresas substitutas (GARCIA; MESSIAS, 2003).

Considerações Finais

O dever de contribuir para os gastos públicos está diretamente relacionado com o objetivo constitucional de construir uma sociedade livre, justa e solidária. Ao reconhecer esta relação, evidencia-se a necessidade de um sistema tributário eficiente e rápido, que permita ao Estado cumprir seus fins. A complexidade dos dias atuais, com o desenvolvimento da atividade econômica e da tecnologia da informação, traz novos desafios para a atividade de fiscalização. Não é difícil prever que, se a Administração fosse obrigada a efetuar o lançamento de ofício de cada fato gerador de imposto, o aparato necessário para o cumprimento dessas atividades seria muito grande. Haveria uma acentuada desproporção entre as tarefas legalmente atribuídas ao fisco e a capacidade dos órgãos fazendários em cumpri-las.

O objetivo deste trabalho foi apresentar a ST e demonstrar como ela simplifica o trabalho de fiscalização dos Estados, além de facilitar às empresas na contabilização das operações com combustíveis derivados do petróleo. A ST é uma técnica que consiste em atribuir a um contribuinte a responsabilidade, como substituto tributário, pela retenção e o pagamento do imposto que seria devido, quando outro contribuinte, substituído tributário, efetuasse a venda ao consumidor final do produto. Verificou-se que a responsabilidade por ST em combustíveis é atribuída, em regra, à refinaria, que faz a retenção do ICMS das operações subsequentes até o consumidor final, recolhendo-o em favor do Estado em que estiver localizado o adquirente do combustível. Das espécies de ST apresentadas, interessa comentar que a substituição “para trás”, ou diferimento, não é muito questionada pela doutrina, enquanto a ST progressiva é alvo de muitas objeções, pois a cobrança do imposto é feita antes da ocorrência do FG que, por motivos diversos, pode não se realizar, ou, ainda que ocorra, nem sempre o valor presumido corresponderá ao valor efetivo da operação futura.

Com o advento da emenda constitucional nº 03/93, estabeleceu-se a possibilidade de a lei atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo FG

deva ocorrer posteriormente. Em 1996, com a promulgação da LC 87/96, buscou-se responder àquelas críticas acerca da constitucionalidade da ST e, a partir de então, os tribunais passaram a reconhecer sua procedência. Comprovou-se que na ST progressiva não há qualquer afronta ao princípio da segurança jurídica, já que os contribuintes têm, a qualquer tempo, o conhecimento dos valores do tributo a ser recolhido até a venda ao consumidor final. Demonstrou-se, ainda, que a ST traz diversos benefícios para o Estado, para os contribuintes substitutos e substituídos, e para o consumidor. Para as empresas, funciona como um regulador do mercado e inibe a concorrência desleal, na certeza de que todos estão pagando o imposto nas mesmas condições. Além disso, o instituto uniformiza a legislação tributária entre os Estados, facilitando a escrituração e o recolhimento do imposto. Para o Poder Público, a ST simplifica a tributação, combate à sonegação, concentra a máquina fiscal num universo menor de contribuintes, descomplica a fiscalização dos contribuintes substituídos e possibilita a troca de informações e de experiências entre os Estados.

Os fatos geradores de obrigações tributárias têm aumentado nos últimos anos, exigindo mecanismos que simplifiquem as atividades do fisco. Em vista dessa necessidade, instituiu-se a ST, que encontra fundamento no princípio da praticabilidade, defendido por Misabel de Abreu Machado Derzi. A não aplicação dessa técnica alimentaria a sonegação fiscal, tendo em vista a inviabilidade da Administração Tributária em fiscalizar, individualmente, cada posto de gasolina ou cada revendedor de cerveja, *p. ex.*, bares e restaurantes. Assim, por revelar-se técnica de tributação eficiente, sugere-se a adoção da ST para outros produtos e segmentos.

Referências

- ACFE. 2012. **Fraud Examiners Manual**. US edition. Association of Certified Fraud Examiners.
- ATALIBA, G. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.
- BORBA, C. **Direito Tributário**. 14. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2003a.
- _____. **ICMS & Legislação Fiscal**. Rio de Janeiro: Impetus, 2003b.
- BRASIL. **Lei nº 5.172 – de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. (CTN). Brasília: 1966.
- _____. **Constituição do Brasil** (de 05 de outubro de 1988). Brasília: 1988.
- _____. **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). Brasília: 1996.
- _____. **Resolução CIMA nº 35** (de 22 de fevereiro de 2006). Dispõe sobre a adição de álcool etílico anidro combustível à gasolina. Brasília: 2006.

- _____**RE 213.396** (de 02 de agosto de 1999). Disponível em < <http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/IT/frame.asp?PROCESSO=213396&> >. Acesso em: 10 mai. 2008.
- CARDOSO, A. M. A responsabilidade do Substituto Tributário e os Limites à Praticidade. **Revista Tributária**. Ano 14 - nº 68, maio/junho 2006.
- CARVALHO, P. B. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- COÊLHO, S. C. N. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- CONDÉ, R. A. D. 2013. **Fraudes Corporativas: um estudo de casos múltiplos à luz da teoria dos escândalos corporativos**. Rio de Janeiro, RJ. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Faculdade de Administração e Finanças da UERJ. 101 p.
- EMPRESARIAL, Nobre Assessoria. **Cadeia de Comercialização do Diesel. Setor de Transporte - Planejamento Fiscal**. Disponível em < <http://www.nobreempresarial.com.br/artigos1.html> >. Acesso em: 21 mai. 2008.
- ERICKSON, M.; HANLON, M.; MAYDEW, E. L. 2004. Is there a link between executive compensation and accounting fraud? **Journal of Accounting Research**, 44(1): 113-143.
- ESPÍRITO SANTO. **Decreto nº 1090-R - de 25 de outubro de 2002**. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS/ES. Vitória: 2002.
- GARCIA, M.; MESSIAS, C. **Atualização em Substituição e Antecipação Tributária**. Apostila elaborada pela SEFAZ/AL, 2003.
- MACHADO, H. B. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- MELO, J. E. S. **Curso de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2005.
- PETROBRAS. **Produtos Derivados do Petróleo**. Disponível em: <<http://www2.petrobras.com.br/EspacoConhecer/Produtos/DerivadosdoPetroleo.asp>>. Acesso em: 10 jun. 2008.
- RIBEIRO, A. P. **Substituição Tributária para Frente**. Disponível em: <<http://bdjur.stj.gov.br>>. Acesso em: 19 mar. 2008.
- ROSA, D. D. **Substituição Tributária**. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/x/10/11/1011/>>. Acesso em: 24 abr. 2008a.
- _____**Reconhecimento do direito ao crédito de ICMS sobre consumo**. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/x/10/43/1043/>>. Acesso em: 02 jun. 2008b.