

idp

idn

MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

**OS EFEITOS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS NA
ARRECAÇÃO DO DISTRITO FEDERAL**

NELSON PEREIRA DA SILVA

Brasília-DF, 2022

NELSON PEREIRA DA SILVA

**OS EFEITOS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS NA
ARRECADAÇÃO DO DISTRITO FEDERAL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós Graduação em Administração Pública, do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre.

Orientador

Professor Doutor Alexander Cambraia

Brasília-DF 2022

NELSON PEREIRA DA SILVA

OS EFEITOS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS NA ARRECADAÇÃO DO DISTRITO FEDERAL

Dissertação apresentada ao Programa de Pós Graduação em Administração Pública, do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre.

Aprovado em 15 / 06 / 2022

Banca Examinadora

Prof. Dr. Alexander Cambraia Nascimento Vaz - Orientador

Prof. Dr. Paulo Alexandre Batista de Castro

Prof. Dr. Ricardo de Lins e Horta

S586 Silva, Nelson Pereira da
Os efeitos da substituição tributária do ICMS na arrecadação do Distrito Federal/Nelson Pereira da Silva. – Brasília: IDP, 2022.

71 p. : il. color.
Inclui bibliografia.

Trabalho de Conclusão de Curso (Dissertação) – Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP, Mestrado em Administração, Brasília, 2022.
Orientador: Prof(a). Dr. Alexander Cambraia

1. ICMS. 2. Sonegação fiscal. 3. Arrecadação. I. Título.

CDD: 341.39

Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca Ministro Moreira Alves
Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa





DEDICATÓRIA

Ao Valdison. Meu irmão, amigo e incentivador de todas as conquistas alcançadas e que, por vontade de Deus, foi chamado para outro plano, mas, em espírito, estará sempre ao meu lado.



AGRADECIMENTOS

À minha filha, Luci, que alegra e motiva minha existência.

À minha esposa, Amarílis, pelo amor, apoio e incentivo em todos os momentos.

À minha enteada, Victória, pelas revisões e ajustes do texto.

Aos demais familiares e amigos, que de alguma forma contribuíram e colaboram para a conclusão do presente estudo.

Ao meu orientador, Prof. Alexandre Cambraia, pelos ótimos apontamentos e colaborações que possibilitaram o aprimoramento do texto ora apresentado.

Aos colegas dos Núcleos de Substituição Tributária e de Combustíveis da Secretaria de Economia do DF, que gentilmente prestaram informações para a elaboração do presente trabalho.

À Secretaria de Economia do DF, que, através do Plano de Capacitação e Educação Continuada dos Servidores – PRÓ-RECEITA, proporcionou a realização desta pesquisa.

RESUMO

O presente trabalho visa analisar a sistemática da substituição tributária do ICMS como instrumento de combate à sonegação fiscal e de incremento à arrecadação. Na busca da eficiência tributária e com quadro reduzido de pessoal, as administrações tributárias têm concentrado a responsabilidade tributária nos fabricantes e atacadistas, que devem reter e recolher os tributos do comércio varejista até o consumidor final, mediante uma base de cálculo previamente estimada. O regime de tributação antecipada gera questionamentos judiciais e impactos na cadeia produtiva e comercial dos diferentes setores submetidos à sistemática em referência, em especial as empresas optantes pelo Simples Nacional. Com base na bibliografia sobre o tema, buscou-se demonstrar a origem e os fundamentos legais do regime tributário. Para responder ao problema de pesquisa sobre a eficácia para o incremento da arrecadação e o combate à sonegação fiscal com a adoção da substituição tributária do ICMS, foi feito um estudo de caso – utilizado o método comparativo no segmento de combustíveis – com informações de arrecadação obtidas junto à Secretaria de Economia do Distrito Federal. Ao final, concluiu-se que, considerando certas premissas, a adoção da substituição tributária é positiva para fiscalização e para o incremento da arrecadação.

Palavras-chaves: ICMS; Substituição Tributária; Sonegação Fiscal; Arrecadação.

ABSTRACT

The present work aims to analyze the ICMS tax substitution system as an instrument to combat tax evasion and increase tax collection. In the search for tax efficiency and with a reduced staff, tax administrations have concentrated tax responsibility on manufacturers and wholesalers, who must withhold and collect taxes from the retail trade to the final consumer, using a previously estimated calculation base. The early taxation regime brings forth legal questions and impacts on the production and commercial chain of different sectors subjected to the aforementioned system, especially companies opting for Simples Nacional. Based on the subject bibliography, we sought to demonstrate the origin and legal foundations of the tax regime. To answer the research problem on the effectiveness of increasing tax collection and combating tax evasion with the adoption of ICMS tax substitution, a case study was carried out – using the comparative method in fuel segment – with tax collection information obtained from the Secretary of Economy of the Federal District. Lastly, it was concluded that, considering certain premises, the adoption of tax substitution is positive for inspection and for the increase in tax collection.

Keywords: ICMS; Tax Substitution; Tax Evasion; Tax Collection.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
CONFAZ	Conselho de Política Fazendária
CF	Constituição Federal de 1988
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CTN	Código Tributário Nacional
DANFE	Documento Auxiliar de Nota Fiscal Eletrônica
DF	Distrito Federal
EC	Emenda Constitucional
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS	Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
MVA	Margem de Valor Agregado
PEC	Proposta de Emenda Constitucional
PLP	Projeto de Lei Complementar
PMPF	Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final
RE	Recurso Extraordinário
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STF	Superior Tribunal de Federal

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1

Substituição Tributária nas Operações Subsequentes

40

Figura 2

Esquema de Tributação do ICMS/ST

41

Gráfico 1

Composição da Arrecadação do ICMS por atividade – Dez/2021

55

Gráfico 2

ICMS por Origem de Recolhimento – Dez/2021

55

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 Mercadorias Passíveis de Sujeição ao Regime de Substituição Tributária	36
Tabela 2 Mercadorias Sob o Regime de Substituição Tributária no DF	37
Tabela 3 MVA Para Cálculo do ICMS/ST – Vinho, Vermutes, Sidras	43
Tabela 4 Substituto Tributário Interestadual	44
Tabela 5 Substituto Tributário Interno	44
Tabela 6 Alíquota do ICMS e Base do ICMS/ST dos Combustíveis e Lubrificantes	50
Tabela 7 Relação das Distribuidoras Localizadas no DF	51
Tabela 8 Distribuição das empresas Varejistas Monitoradas pelo NUCOM	52
Tabela 9 Participação do ICMS Combustíveis na Arrecadação Total - 2021	54
Tabela 10 Cálculo do ICMS na Revenda de Gasolina com ST	56
Tabela 11 Cálculo do ICMS na Revenda de Gasolina sem ST	57
Tabela 12 Cálculo do ICMS na Revenda de Etanol com ST	58
Tabela 13 Cálculo do ICMS na Revenda de Botijão GLP de 13 kg com ST	59
Tabela 14 Alíquotas - Simples Nacional	60
Tabela 15 Partilha do Simples Nacional - Comércio	61

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO 15

2. A TRIBUTAÇÃO E AS FUNÇÕES DO ESTADO 18

2.1 A Importância do Financiamento das Políticas Públicas..... **20**

3. A SUBSECRETARIA DA RECEITA DISTRITAL22

3.1 Competência Tributária **24**

3.2 Competência Tributária..... **25**

3.3 Quadro de Pessoal e Renovação..... **25**

3.4 O Uso da Tecnologia da Informação **26**

4. A TRIBUTAÇÃO SOBRE OPERAÇÕES DE CONSUMO27

4.1 Sonegação Fiscal e Regime do Simples Nacional **30**

4.2 A Antecipação do Fato gerador..... **32**

5. A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS..... 34

5.1 Base Legal da Substituição Tributária **37**

5.2 As Diferentes Formas da Substituição Tributária..... **41**

5.3 Substitutos Tributários Internos e Regimes Especiais..... **43**

6. PESQUISA E ANÁLISE DE DADOS 47

6.1 Metodologia **49**

6.2 Delineamento da Pesquisa **51**

6.3 Procedimentos e Coleta de Dados **51**

6.4 Apresentação e Análise dos Dados..... **51**

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS 66

REFERÊNCIAS..... **75**



1

INTRODUÇÃO

Compete às administrações tributárias buscar meios de financiar os gastos públicos com saúde, educação, segurança, previdência, dentre outros. Os impostos são a principal fonte de recursos para financiar as tarefas públicas, também sendo utilizados como uma ferramenta de regulação de mercado (ALINK; KOMMER, 2011). O presente estudo analisa a adoção da sistemática da substituição tributária do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) pela Administração Tributária do Distrito Federal. O ICMS está previsto no art. 155, II da Constituição Federal e regulamentado por meio da Lei Complementar n. 87/96 – Lei Kandir. Porém, o instituto da antecipação do fato gerador, mediante uma base de cálculo presumida, para o pagamento do ICMS, sempre foi objeto de questionamentos sobre a sua legalidade, mesmo após a sua formalização com a edição da Emenda Constitucional n. 3, n. 3/93 de 17 de março de 1993 que acrescentou o § 7º, ao art.150 da CF a figura do fato gerador presumido.

Nos termos do art. 114 do CTN, Lei n. 5.172/66, fato gerador é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. No caso do ICMS considera-se ocorrido o fato gerador no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, nos termos do art. 12 da Lei Kandir.

Na definição de Martins (1989, p. 210) a “hipótese de incidência do ICMS tem como aspecto material fato decorrente da iniciativa do contribuinte, que implique movimentação ficta, física ou econômica, de bens identificados como mercadorias, da fonte de produção até o consumo”.

O problema da pesquisa é: a adoção da substituição tributária do ICMS é uma forma eficaz para o incremento da arrecadação e o combate à sonegação fiscal? O tema é de grande relevância, pois a sistemática é utilizada por todas as administrações tributárias estaduais, com o objetivo de otimizar esforços em poucos contribuintes, deixando de fiscalizar diversos estabelecimentos do

varejo, em especial empresas optantes pelo Simples Nacional, que já tiveram seus impostos retidos de forma antecipada.

Segundo definição do Dicionário Michaelis, “eficácia é a qualidade daquilo que alcança os resultados planejados, característica do que produz os efeitos esperados; capacidade de desenvolver tarefas ou objetivos de modo competente”.

Idalberto Chiavenato ensina que toda organização deve ser analisada sob o escopo da eficácia e da eficiência, ao mesmo tempo:

Eficácia é uma medida normativa do alcance dos resultados, enquanto eficiência é uma medida normativa da utilização dos recursos nesse processo. (...) A eficiência é uma relação entre custos e benefícios. Assim, a eficiência está voltada para a melhor maneira pela qual as coisas devem ser feitas ou executadas (métodos), a fim de que os recursos sejam aplicados da forma mais racional possível (...) (CHIAVENATO, 1994, p. 70)

Cabe destacar que a eficiência na administração pública é um princípio constitucional previsto no art. 37, na redação introduzida pela Emenda n. 19/98. Segundo Alexandre Moraes (MORAES, 2020, p. 690), com o princípio da eficiência, a atividade administrativa deve orientar-se para alcançar o resultado de interesse público, em prol do cidadão, com o direcionamento dos serviços públicos à efetividade do bem comum. Por certo, a eficiência é uma preocupação na gestão pública, porém nem sempre a eficiência conduz à eficácia.

Torres (2004, p. 175) apresenta ambos os conceitos para a área pública:

Eficácia: basicamente, a preocupação maior que o conceito revela se relaciona simplesmente com o atingimento dos objetivos desejados por determinada ação estatal, pouco se importando com os meios e mecanismos utilizados para atingir tais objetivos. Eficiência: aqui, mais importante que o simples alcance dos objetivos estabelecidos é deixar explícito como esses foram conseguidos. Existe claramente a preocupação com os mecanismos utilizados para obtenção do êxito da ação estatal, ou seja, é preciso buscar os meios mais econômicos e viáveis, utilizando a racionalidade econômica que busca maximizar os resultados e minimizar os custos, ou seja, fazer o melhor com menores custos, gastando com inteligência os recursos pagos pelo contribuinte.

O objetivo geral do presente trabalho é estudar a substituição tributária em suas diversas formas, verificando aspectos positivos e negativos da antecipação do fato gerador do ICMS, ou seja, a obrigação do pagamento do tributo decorrente da presunção de que ocorrerá uma operação de venda futura. E, como objetivo específico, verificar os impactos na arrecadação e utilização da sistemática da Substituição Tributária (ST) como instrumento de fiscalização.

A hipótese da pesquisa é que a substituição tributária do ICMS é positiva para a arrecadação e para o combate à sonegação fiscal, otimizando a estrutura da Administração Tributária na fiscalização das obrigações fiscais dos contribuintes.

Utilizando a literatura específica e a legislação vigente, buscou-se responder ao problema de pesquisa utilizando o método comparativo, para o seguimento de comercialização de combustíveis, com diferentes formas da tributação das operações de consumo para que se possa confirmar ou refutar a hipótese de pesquisa.

A substituição tributária pode ser classificada em três tipos: antecedente, concomitante e subsequente. A sistemática foi implantada visando a otimização da fiscalização, reduzir a evasão fiscal e aumentar a arrecadação do ICMS. Nas operações classificadas como subseqüentes, que é o objeto do presente estudo, o imposto é recolhido antecipadamente, utilizando uma base de cálculo presumida, com encerramento da tributação pela comercialização dos produtos até o consumidor final.

Para Maneira (2003, p. 62) a base de cálculo presumida somente poderá ser definitiva se for inferior a base de cálculo real, pois foi o fisco que optou pela antecipação do fato gerador. A presunção absoluta no direito tributário só é aceitável se deliberadamente favorável ao contribuinte.

Rezende *et al.* (2012, p.54), considera a substituição tributária como uma forma de evitar a sonegação fiscal e de simplificar a fiscalização. Na modalidade o contribuinte responsável, substituto tributário, arrecada antecipadamente o ICMS das cadeias posteriores.

Por sua vez, Greco (2001, p. 39) entende que tal forma de tributação configura confisco. Seria um empréstimo compulsório, que os Estados não estão autorizados a instituir. As bases legais dos tributos estão definidas no direito tributário brasileiro, no qual não consta a

possibilidade de cobrança de tributo com base na ficção do fato gerador.

Para Paulsen (2020, p. 86), a substituição tributária é um mecanismo de facilitação. Ela traz racionalização à fiscalização tributária e existe em diversos países, sendo utilizada como garantia de arrecadação. Porém, ressalva que sua validade deve estar atrelada à possibilidade de ressarcimento ao substituto.

Conforme o Livro II do Regulamento do ICMS do Distrito Federal (Decreto n. 18.955/97), a substituição tributária nas operações subsequentes é a atribuição ao fabricante, ao atacadista, ao distribuidor, ao importador, ao arrematante de mercadoria importada e apreendida ou ao depositário a qualquer título, na condição de sujeito passivo por substituição, de responsabilidade pelo recolhimento do imposto relativo às operações subsequentes até o produto chegar ao consumidor final. Essa é a principal modalidade da sistemática do ICMS/ST e a que será objeto do presente estudo.

Além desta introdução, o trabalho terá na primeira parte um tópico que discorrerá sobre a evolução das atribuições do Estado e a necessidade de tributação para financiamento dos gastos públicos, a Administração Tributária e a estrutura de fiscalização da Subsecretaria da Receita do Distrito Federal.

A segunda parte será composta por assuntos correlatos ao tema da pesquisa: tributação na comercialização de mercadorias, sonegação fiscal, regime simplificado de apuração e a antecipação do fato gerador. Adicionalmente, será apresentada a base legal da substituição tributária do ICMS, com suas diferentes formas, regras e os regimes especiais para empresas atacadistas no Distrito Federal.

Na terceira parte serão demonstrados os dados coletados na pesquisa empírica e analisados os resultados, que poderão, ou não, confirmar a hipótese. A quarta e última parte trará as considerações finais com as principais conclusões da pesquisa em questão.



?

2

A TRIBUTAÇÃO E AS FUNÇÕES DO ESTADO

No séc. XVIII o Estado era mero protetor da propriedade, sem maiores atribuições, bastava algum poder bélico para poder combater o inimigo. Ao longo do tempo o Estado passou a ter funções de provedor da educação, saúde, cultura, seguridade social e protetor do meio ambiente, dentre outras. Juntamente com as novas atribuições, surgiu a necessidade crescente de arrecadação de tributos pelos Estado (BRESSER-PEREIRA, 2001).

Para poder cumprir com suas funções o governo necessita de recursos, sendo a principal fonte de receita a arrecadação tributária, que decorre da cobrança de tributos das pessoas e das empresas. Para que a sociedade arque com esse ônus o ideal é que o sistema tributário observe os seguintes princípios: a simplicidade, a progressividade, a neutralidade, a equidade (GIAMBIAGI; ALÉM, 2016). Assim, o Estado, através da Administração tributária, fiscaliza, controla e acompanha o cumprimento das normas tributárias, adotando, quando necessário, ações coercitivas para o seu fiel cumprimento, tudo no interesse da arrecadação e gestão das receitas tributárias.

2.1 A Importância do Financiamento das Políticas Públicas

A tributação, em estados democráticos e sociais, é o instrumento da sociedade para o atingir os seus próprios objetivos. É a arrecadação tributária que possibilita ao Estado a adoção das políticas públicas (PAULSEN, 2021). Assim, dos direitos e garantias fundamentais definidos na Carta Magna nasce também a obrigatoriedade do pagamento de tributos para o cidadão, onde o custeio da máquina pública tem como fonte principal as receitas tributárias.

Deste modo, é impensável um Estado em que não haja o pagamento de impostos, taxas e contribuições. Sem esses recursos não existiriam condições mínimas para se viver em sociedade. Com a receita obtida pelos tributos, cabe ao Estado promover o bem-estar social, de forma distributiva e igualitária. O Brasil, ainda que esteja longe dos padrões europeus em áreas básicas como saneamento e educação,

tem apresentado, lentamente, evoluções nos indicadores sociais, como a redução da mortalidade infantil, combate ao trabalho escravo, vacinação e erradicação de diversas doenças e programas de distribuição de renda (SANTAGADA, 2007).

Assim, em uma sociedade capitalista e com forte concentração de renda, cabe ao Estado adotar uma política distributiva, buscando uma melhoria geral da qualidade de vida da sua população. Além de não possuir um sistema tributária justo, é fato que o Brasil apresentou um crescimento da carga tributária sobre o Produto Interno, sem a devida contrapartida da melhoria dos serviços públicos prestados à população, segundo estudo do IPEA (ORAIR, 2014). Porém, ao cidadão, como dever de cidadania, cabe pagar corretamente seus tributos conforme positivado em lei, ainda que não concorde com seus termos.

2.2 A Administração Tributária

A busca de um sistema tributário distributivo, justo e eficaz é uma utopia antiga e de difícil solução. No Brasil, o arcabouço tributário, com competência de fiscalização e edição de normas tributárias federais, estaduais e municipais, aumenta o custo financeiro das empresas e dificulta a regularidade tributária do contribuinte, mesmo daquele que busca cumprir corretamente com suas obrigações. A falta de racionalização gerou o que os juristas chamam de manicômio jurídico-tributário (BECKER, 2018), com o qual temos que conviver, porém buscando contínuo aprimoramento.

Segundo o art. 37 da CF, em seus incisos XVIII e XXII as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios são “atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas” com “precedência sobre os demais setores administrativos” e que contaram com “recursos prioritários para a realização de suas atividades” e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.

Já o art. 195 do CTN define que as autoridades fiscais têm o “direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papeis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes industriais ou produtores” para procederem a fiscalização e o lançamentos dos tributos de sua competência.

A Lei n. 4.717/2011, que instituiu a carreira de Auditoria Tributária do Distrito Federal atribui ao “Auditor Fiscal” em caráter privativo a função de “lançamento, fiscalização, arrecadação e administração dos tributos de competência do Distrito Federal” e “exercer as demais atribuições inerentes à competência da Subsecretaria da Receita”.

O objetivo fundamental de qualquer administração tributária é a maximização do cumprimento tributário, buscando reduzir as brechas que possibilitam a sonegação. A impunidade afeta a credibilidade do sistema e reduz a equidade entre os contribuintes. É necessário que o fisco se modernize no incremento da arrecadação e no combate à sonegação fiscal, fazendo com que a evasão tributária não seja considerada “norma social” (VIOL, 2015).

Segundo VIOL (2015, p. 65) além dos investimentos em treinamento e qualificação dos seus servidores, em programas e equipamentos de informática, as administrações tributárias modernas deixaram de tratar a sonegação fiscal como apenas um problema de fiscalização. Passaram a verificar as causas que levam ao não cumprimento tributário, como fatores sociológicos, psicológicos e econômicos, atingindo bons resultados.



3

3

A SUBSECRETARIA DA RECEITA DISTRITAL

O Distrito Federal foi equiparado à condição de Estado da Federação pela Constituição Federal de 1988 e, em que pese já existir uma estrutura tributária e de governo, não havia autonomia de gestão e o cargo de governador era indicado pela Presidência da República. A primeira eleição para o governador do DF foi em 1990, quando a gestão das receitas e despesas passou a ser distrital.

Cabe destacar que a estrutura governamental do Distrito Federal é composta apenas por dois poderes: Executivo e Legislativo. O Judiciário e o Ministério Público são órgãos federais, mantidos e financiados pela União, que também repassa os recursos para custear as áreas de saúde, educação e segurança, o chamado Fundo Constitucional (Lei Federal n. 10.633/02).

3.1 Competência Tributária

Compete ao Distrito Federal, na condição de Estado, instituir os seguintes tributos, nos termos do art. 155 da Constituição Federal:

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

E na condição de Município, instituir os seguintes tributos, nos termos do art. 156 da Constituição Federal:

- I – Propriedade predial e territorial urbana;
- II – Transmissão “intervivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos e sua aquisição;
- III – Serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Assim, o Distrito Federal arrecadará e fiscalizará, cumulativamente, os tributos municipais e estaduais, tendo em vista a inexistência jurídica de municípios em seu território.

3.2 Competência Tributária

A administração tributária distrital é composta por diferentes áreas da Secretaria de Economia, desde assessoramento ao titular da pasta – que está fora da estrutura da Subsecretaria da Receita, mas é responsável pela definição da política tributária distrital – até setores como arrecadação, normas, sistemas, cadastro, atendimento ao contribuinte e, por fim, a fiscalização tributária, dividida entre auditoria em estabelecimentos e fiscalização de mercadorias em trânsito.

3.3 Quadro de Pessoal e Renovação

O art. 3º da Lei n. 4.717/2011 definiu o quantitativo de 1.000 cargos para quadro de auditores da carreira de auditoria tributária, quando unificou os cargos de Técnico, Fiscal e Auditor em cargo único da carreira de fiscalização tributária. Ainda assim, como o último concurso tinha sido realizado em 1999, o fisco distrital chegou a ficar com mais de 60% (sessenta por cento) dos cargos vagos.

Como o padrão atualmente vigente é a oferta de serviços públicos preponderantemente digitais, exigindo do servidor público o conhecimento de sistemas de informação eletrônicos (CARVALHO, 2021), a falta de renovação dos quadros é um agravante na prestação dos serviços aos contribuintes do Distrito Federal. Com idade média acima dos 50 anos e com muitos servidores já tendo completado os requisitos da aposentadoria, o fisco distrital está envelhecido e reduzido, necessitando com urgência de renovação e modernização da sua força de trabalho. Diante das inovações tecnológicas, há a necessidade contínua de capacitação, treinamento e aprimoramento dos servidores, em especial os mais idosos, os quais necessitam de atualização contínua. O foco deve ser preparação e desenvolvimento, visando a eficiência e a otimização dos recursos eletrônicos. (ALINK; KOMMER, 2011).

A Administração Tributária deve buscar o desenvolvimento dos seus profissionais, com aprimoramento de suas habilidades e conhecimentos, de forma a qualificar os serviços prestados e

possibilitar o atingimento das metas estabelecidas pelo fisco (ALINK; KOMMER, 2011), a exemplo da Escola de Administração Fazendária – ESAF, ligada ao Ministério da Fazenda, responsável pelos cursos, treinamentos e capacitação dos servidores da Administração Tributária Federal. Porém, com a publicação da MP nº 870, de 1º de janeiro de 2019, posteriormente convertida na Lei nº 13.844/19, a ESAF foi oficialmente extinta e sua estrutura incorporada à Escola Nacional de Administração Pública – ENAP.

Ocorrida no apagar das luzes do ano de 2021, merece destaque a nomeação de 166 novos auditores fiscais, aprovados no concurso público lançado em 2019, o que proporcionará grande melhoria no desenvolvimento dos trabalhos de fiscalização tributária no Distrito Federal. Porém, cabe ressaltar que os novos servidores não passaram por nenhum tipo de treinamento ou qualificação antes do início de suas atividades.

3.4 O Uso da Tecnologia da Informação

A evolução da fiscalização tributária, que no passado era feita de forma manual, com a criação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) e a nota fiscal eletrônica, passou a demandar sistemas de processamento de dados e a utilizar o cruzamento das informações de forma mais rápida e com melhores resultados, o que também é um desafio, pois demanda investimentos e treinamentos constantes. Em muitas situações, a informação está disponível, mas o fisco não tem condição/estrutura para iniciar um projeto amplo de fiscalização e autuação dos contribuintes nos diferentes setores da economia distrital, ratificando a necessidade de investimentos em equipamentos, sistemas de informática e capacitação dos servidores.

Com a simples emissão de uma nota fiscal eletrônica, a informação já está disponível no banco de dados do fisco, daí a necessidade de programas que analisem e apontem divergências a serem verificadas, que estejam vinculadas ao nascimento do crédito tributário até a sua extinção, para que se obtenha uma visão sistêmica de todo o processo (CONFAZ/MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2014). Tal procedimento gera um incremento na produtividade dos servidores, possibilitando a fiscalização de mais empresas, gerando o aumento da percepção de risco no comportamento do contribuinte e, conseqüentemente, a elevação do cumprimento espontâneo das obrigações tributárias.

Segundo Alink e Kommer (2011, p. 536) um bom sistema de informações deve permitir, dentre outras coisas: o confronto das informações prestadas pelos contribuintes com outros dados de terceiras pessoas para determinar a confiabilidade das declarações. A notificação e a intimação automática dos contribuintes quando detectadas diferenças, de modo a garantir a aplicação do regime de sanções estipulados pela lei.

Os sistemas de Tecnologia da Informação podem facilitar as atividades proporcionando o uso de uma série de ferramentas que melhoram a eficiência e a efetividade das atividades de fiscalização tributária. Porém, não bastam computadores, sistemas e programas para se ter uma boa gestão tributária. É necessário apoio político e participação efetiva de todos os servidores.



4

4

A TRIBUTAÇÃO SOBRE OPERAÇÕES DE CONSUMO

Os artigos 145 a 156 da Constituição Federal definem os princípios gerais do sistema brasileiro. As operações de consumo podem ser tributadas por três diferentes impostos: de produção industrial (IPI), de circulação de mercadorias (ICMS) e de serviços (ISS), que são de competência federal, estadual e municipal respectivamente. A sobreposição de tributos e os diferentes regramentos dificultam a transparência do custo tributário para o cidadão.

O ICMS é o imposto que gera maior arrecadação para os cofres públicos, sendo que cerca de 90% (noventa por cento) dos recursos dos Estados têm origem no ICMS. Ainda, é um imposto de natureza não-cumulativa, ou seja, a princípio o valor desse tributo incide apenas uma vez no preço de venda, tributando as demais apenas sobre o valor que for agregado nas demais etapas do ciclo econômico (CASTRO; MORAIS, 2015).

No caso do ICMS, objeto do presente estudo, os 26 (vinte e seis) Estados e o Distrito Federal editam legislação sobre o tema, criando dificuldades até mesmo para o contribuinte que queira cumprir corretamente com suas obrigações. Empresas de grande porte precisam criar setores específicos para cuidar da área tributária, de modo a evitar eventuais passivos tributários decorrentes de interpretações equivocadas da legislação.

Já para as pequenas empresas, muitas informais, existe a dificuldade de regularização, e quando o fazem por meio do regime do Simples Nacional, omitem receita para reduzir o custo tributário.

Gassen *et al.* (2013, p.221) defende que cabe a administração tributária identificar as condições econômicas do contribuinte e que, caso o faça de forma equivocada, deve o contribuinte prejudicado e sem condições de arcar com o ônus tributário invocar o princípio da capacidade contributiva.

O fato é que países em desenvolvimento e, de forma geral com baixa renda, seguem a tendência de concentrar suas arrecadações nos tributos embutidos no preço final de mercadorias, ou seja, tributam

mais o consumo (GASSEN *et al.*, 2013). Tal situação onera a população mais carente e eleva o sentimento do “não dever” tributário, gerando sonegação ou a busca de brechas tributárias, nas diversas parcelas da sociedade.

Com tamanha complexidade, cria-se a necessidade de uma gestão fiscal ou tributária pelas empresas que, segundo a definição De Oliveira *et al.* (2011), é “a especialização administrativa que tem como principal objetivo a aplicação prática dos princípios e normas básicas da legislação tributária. É o campo da administração responsável pelo gerenciamento dos tributos incidentes nas atividades das empresas, ou seja, na gestão de custos”.

A tributação deve ocorrer na forma mais simplificada e clara, tanto no que tange à arrecadação pelo governo quanto no que concerne ao recolhimento do contribuinte, de modo a facilitar o cumprimento da obrigação tributária (GIAMBIAGI; ALÉM, 2016)

A alternativa possível que vem sendo discutida desde meados de 2018, com muita resistência no meio político, seria a reforma do sistema constitucional para eliminar a competência dos estados e municípios na tributação do consumo e criar um imposto único, de perfil semelhante ao IVA – Imposto de Valor Agregado (PISCITELLI, 2019).

O Estado precisa arrecadar tributos, mas deve buscar a simplificação das regras, adotando a transparência no que é arrecadado dos contribuintes e onde são aplicados os recursos públicos, de modo a incentivar o cumprimento das obrigações tributárias.

4.1 Sonegação Fiscal e Regime do Simples Nacional

O problema da sonegação é tão antigo quanto os impostos em si. Quase sempre haverá uma forma de evitá-los ou, pelo menos, uma parte deles (SIQUEIRA; RAMOS, 2005). O tema é complexo e envolve diversos fatores que levam o contribuinte a deixar de cumprir suas obrigações tributárias que podem ser éticas, econômicas, análise de risco ou mesmo a sensação de ausência de retorno em serviços públicos em decorrência do tributo pago.

O outro lado da sonegação é fato de que os governos incharam. Os gastos são crescentes e, nos últimos tempos, a corrupção e a

concessão deslavados exigem cada vez mais recursos para sustentar a máquina pública (SILVA MARTINS, 2020). O cidadão vê o mau uso do dinheiro público como um incentivo para o não cumprimento de suas obrigações tributárias.

De acordo com Siqueira; Ramos (2005, p. 555, apud. Franzoni, 1999, p. 6020) “a diferença entre os pagamentos efetivos e a obrigação legalmente prevista, a sonegação (ou evasão fiscal) é definida como uma deficiência específica de arrecadação”, também conhecida internacionalmente como *tax gap*, ou seja, é o valor que deixou de ingressar nos cofres públicos, a sonegação fiscal. De modo geral, grandes empresas recorrem ao planejamento tributário, buscando “brechas” na lei que possibilitem realizar suas operações de forma menos onerosa possível. Tal procedimento, legal, é chamado de elisão fiscal.

Segundo estudo realizado pelo IBTP - Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (2020), o ICMS é o imposto mais sonegado no seguimento do comércio, sendo que indícios de sonegação estão presentes em 47% das empresas de pequeno porte, 31% nas empresas de médio porte e 16% nas grandes empresas. Somente no ano de 2019, os fiscos estaduais lavraram 192.035 autos de infração de ICMS, o que representou R\$ 69,5 bilhões em autuações fiscais.

Já o Regime do Simples Nacional, criado pela Lei Complementar n. 123/06, foi criado para facilitar a formalização dos pequenos negócios. Com ele, as empresas deixam de cumprir diversas obrigações acessórias de escrituração contábil, o que dificulta a fiscalização tributária. A tributação para as empresas optantes pelo regime é feita pelo faturamento, porém, é comum a omissão de receita e a venda de mercadorias sem a devida emissão do documento fiscal, ou seja, mesmo com a formalização as empresas evitam recolher corretamente os tributos.

Cabe ressaltar que, segundo avaliação do Banco Mundial (2017, p. 140), o programa do regime simplificado, cujo objetivo é estimular a formalização das pequenas empresas, é caro e potencialmente distorcivo. O alto custo não gera o benefício esperado, e traz o nanismo empresarial, ou seja, as empresas evitam o crescimento em decorrência do benefício tributário diferenciado.

Segundo dados do Projeto de Lei Orçamentária Anual de 2021 a renúncia tributária foi de R\$ 74,3 bilhões de reais. Porém tais valores são

apenas uma estimativa apresentada na peça orçamentária, podendo ser muito superior. Daí o questionamento do organismo internacional sobre o custo/benefício do programa.

Assim, considerando a economia informal, a omissão das obrigações tributárias pelas pequenas empresas e a necessidade crescente de arrecadação, as administrações tributárias estaduais optam por manter diversos seguimentos econômicos na substituição tributária, definindo a responsabilidade dos fabricantes, ou atacadistas, de recolherem o ICMS de forma antecipada dos produtos que serão comercializados por aqueles seguimentos da economia.

4.2 A Antecipação do Fato gerador

Paulsen (2021, p. 191) descreve o fato gerador do tributo como sendo a situação necessária e suficiente ao surgimento da obrigação, definida em lei. Quando essa situação consiste em um ato ou negócio que se perfaz num dado e certo momento, estamos diante de um fato gerador. Assim, para fins do ICMS, o fato gerador ocorre no momento da comercialização do produto, ou seja, é o acontecimento da hipótese de incidência.

Segundo Sacha Calmon (2018, p. 109) para definição do fato gerador deve-se observar os seguintes aspectos: material, temporal, espacial e pessoal, trazendo como consequência jurídica o dever tributário do sujeito passivo (quem deve pagar) ao sujeito ativo (a quem pagar) o tributo (base de cálculo, alíquota) e quando pagar (prazo).

A antecipação do fato gerador é o deslocamento temporal do momento tributário. Figura sobre a qual há séria divergência na doutrina, pois atribui responsabilidade tributária a terceiro em função de um evento futuro e incerto (GRECO, 2001). Sua crítica se dá pelo fato de que o tributo é exigido de um contribuinte numa etapa do ciclo econômico, em decorrência de um fato gerador que irá ocorrer em etapa posterior, para a mesma mercadoria.

Para De Araújo et al. (2009, p. 318) a utilização da presunção do fato gerador da obrigação principal, através do regime da substituição tributária, é a concretização do princípio da praticidade: utilização de meios e técnicas com o objetivo de viabilizar a execução das leis tributárias e incrementar a arrecadação.

Para Araújo (2001, p. 80) não há que se falar em fato jurídico tributário sem que tenha ocorrido (antes) o fenômeno da incidência tributária de fato, prevista em lei. Afirma, ainda, que a mera descrição do fato, contida como hipótese para o pagamento do tributo, não tem o condão de se transformar na ocorrência do fato no mundo.

Meira Júnior (2001, p. 128) afirma que fato jurídico tributário fictício significa a presunção de um fato não ocorrido, um fato meramente imaginado ou desejado no mundo jurídico, o que não se confunde com o próprio fato. Presumir que o fato gerador ocorrerá é um juízo antecipado e provisório, até prova em contrário.

É uma ofensa ao princípio da capacidade contributiva, a antecipação do fato gerador, com a definição da base de cálculo do ICMS/ST através da aplicação de margens de valor agregado ou utilização de pauta fiscal pela administração tributária, segundo Faria (2003, p.175).

Uma consequência da antecipação do fato gerador do ICMS é a transferência e centralização da responsabilidade tributária para um contribuinte, fabricante ou atacadista, no lugar dos demais elos da cadeia comercial até o consumidor final.

Ferreira Neto (2020, p. 21) define como polêmicos e questionáveis as situações em que o legislador opta em tributar não o praticante do ato manifestador de riqueza, mas um terceiro que será chamado a responder por esse encargo tributário. Tal situação representa grande vantagem, para Administração Tributária, pois cobra de um contribuinte o imposto de inúmeros outros, em muitos casos precariamente constituídos.

Já Martins (2020, p. 154) afirma que não compete ao Poder Executivo estabelecer os elementos essenciais do tributo, definindo regras não previstas em lei, por meio de portarias, decretos e demais normativos, pois assim estaria usurpando a competência de criar ou aumentar tributos, em afronta ao princípio da legalidade e ao Poder Legislativo.

Com a antecipação do fato gerador, também é definida a base de cálculo do tributo. Para Carrazza (2020, p. 259) a quantificação do valor a recolher é o mesmo que quantificar a obrigação tributária, ou seja, é o fisco define o valor da dívida tributária que o sujeito passivo terá que pagar.

Por certo, a base de cálculo é o ponto central das críticas adoção da substituição tributária das operações posteriores. A praticidade da antecipação do fato gerador, com a utilização de pautas fiscais, não pode ter primazia e certeza da tributação, preceitos constitucionais que exigem que os contribuintes recolham exatamente o que devem, afirma Carrazza (2020, p. 264).

Segundo crítica de Harada (2019, p. 261), antigamente o pagamento dos tributos era feito em até 90 dias após a comercialização. Agora, partiu-se para a arrecadação antecipada, por meio da definição do fato gerado presumido, criativa figura da substituição tributária para frente, que liquida com a teoria jurídica do lançamento e provoca uma absurda inversão no tempo.

Para Alles (2017, p. 136) a substituição tributária contribui para simplificar a fiscalização, sendo eficiente para a arrecadação e ao combate à sonegação, mas gera concorrência desleal entre empresas de diferentes localidades ao não ser aplicada de forma uniforme em todo território nacional.

Verifica-se que, o tema é atual e, mesmo muito discutido na literatura, são necessários novos estudos e avaliações, pois diversos Estados ampliaram os seguimentos sujeitos ao pagamento antecipado do ICMS, gerando questionamentos, já que os novos setores incluídos alegam que a margem de lucro presumida pelo Fisco para o cálculo da antecipação do pagamento do ICMS é superior ao efetivamente praticado pelo comércio varejista.

Se o pedido de revisão de MVA, considerada elevada, não for bem-sucedido, o produto comercializado terá uma elevação de custo, tendo em vista a inclusão do próprio tributo no preço da mercadoria, e essa diferença terá que ser transferida ao consumidor final, gerando um processo inflacionário interminável.

O regime de substituição tributária é utilizado pelos Estados como forma de tornar mais eficiente a cobrança do ICMS e a fiscalização em setores com poucos fabricantes e revenda diluída no varejo, surgindo aí o problema de pesquisa: sua adoção seria uma forma de tributação capaz de diminuir a evasão fiscal e incrementar a arrecadação tributária?



5

5

A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS

De forma simples, substituição tributária é a transferência da responsabilidade para terceiro pelo recolhimento do tributo no lugar do contribuinte de fato. A situação mais conhecida está na relação trabalhista, na qual o empregador fica responsável pela retenção, pagamento dos tributos e contribuições previdenciárias do seu empregado. A sistemática existe para atender aos princípios da racionalização, simplificação e efetividade da tributação (PAULSEN, 2021).

Segundo Roberto Ferraz (2020, p. 102) a substituição tributária no ICMS foi iniciada a pedido das concessionárias de automóveis do Sul, tendo em vista a concorrência desleal das revendedoras situadas no Nordeste, que chegavam a oferecer veículos abaixo da tabela das montadoras, em decorrência da trituração diferenciada. Assim, na origem, o ICMS/ST foi utilizado como uma intervenção estatal para corrigir uma falha do mercado.

Com o passar do tempo, as administrações tributárias implementaram e ampliaram os setores sujeitos à substituição tributária, como forma de reduzir gastos com custeio, utilizá-la como mecanismo de redução à sonegação fiscal e neutralização da concorrência desleal (DE ARAÚJO *et al.*, 2009).

Para Gonzales e Corrar (2010, p. 64-75), a adoção da sistemática permite ao Estado arrecadar mais e melhor. Ao igualar as condições dos contribuintes, o recolhimento por substituição tributária os atinge de forma justa e semelhante, evitando a concorrência desleal.

Já Coutinho *et al* (2014, p. 56-65) ressaltam que várias situações demonstram a incapacidade da legislação tributária abarcar todos os detalhes que ocorrem nos diferentes tipos de empresas, mas reconhecem que o mecanismo propicia uma arrecadação mais inteligente, mediante melhoria do controle fiscal e simplificação dos processos.

Para a comercialização das mercadorias, porém, o ICMS próprio e o ICMS-ST, que é cobrando antecipadamente, se transformam em

custos para o adquirente, sendo diretamente incorporados ao custo dos estoques quando da aquisição, elevando os preços que serão praticados ao consumidor final, com efeitos financeiros nos resultados (JÚNIOR; OVADOMARI, 2010).

O uso da substituição tributária do ICMS é uma sistemática muito adotada e vista de forma positiva pela fiscalização, mas é muito criticada pelos contribuintes, em especial a antecipação do fato gerador, objeto constante de questionamentos judiciais, daí a relevância do presente trabalho.

5.1 Base Legal da Substituição Tributária

A exigência do recolhimento antecipado do imposto, ou substituição tributária, tem sua base legal no §7º do art. 150 da CF de 1988, com redação dada pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993. Segundo o art. 128 do CTN, a lei pode atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador. Surge aqui a figura do substituto tributário, que é o responsável pelo recolhimento antecipado do tributo das fases seguintes da operação comercial, mediante uma base de cálculo presumida (GRECO, 2001). Cabe destacar que o instituto da substituição tributária não é uma inovação brasileira, segundo Paulsen (2021) países como Alemanha, Itália e Espanha também adotam o modelo.

No caso da substituição tributária do ICMS, sua regulamentação consta da Lei Kandir (Lei Complementar n. 87/96), que no seu art. 6º define que lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto a responsabilidade pelo pagamento, hipótese que assumirá a condição de substituto tributário. Os artigos seguintes definem outras regras como composição de base de cálculo e o direito à restituição do imposto pago pela não realização do fato gerador presumido.

Não menos relevante, o art. 9º da citada lei define que dependerá de acordo específico entre os Estados interessados, a adoção da substituição tributária nas operações interestaduais. Os Convênios e Protocolos que definem os regramentos e os produtos que podem ser tributados por substituição são elaborados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, nos termos da Lei Complementar n. 24/75 e do CTN.

Atualmente o normativo vigente é o Convênio n. 142/18 que define as regras gerais de substituição tributária e limita a sua aplicação a 25 segmentos nas operações entre estados, conforme tabela abaixo:

Tabela 1 – Mercadorias Passíveis de Sujeição ao Regime de Substituição Tributária		
Item	Nome do Segmento	Código do Segmento
01	Autopeças	01
02	Bebidas alcoólicas, exceto cerveja e chope	02
03	Cervejas, chopes, refrigerantes, águas e outras bebidas	03
04	Cigarros e outros produtos derivados do fumo	04
05	Cimentos	05
06	Combustíveis e lubrificantes	06
07	Energia elétrica	07
08	Ferramentas	08
09	Lâmpadas, reatores e “starter”	09
10	Materiais de construção e congêneres	10
11	Materiais de limpeza	11
12	Materiais elétricos	12
13	Medicamentos de uso humano e outros produtos farmacêuticos para uso humano ou veterinário	13
14	Papéis, plásticos, produtos cerâmicos e vidros	14
15	Pneumáticos, câmaras de ar e protetores de borracha	16
16	Produtos alimentícios	17
17	Produtos de papelaria	19
18	Produtos de perfumaria e de higiene pessoal e cosméticos	20

19	Produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos	21
20	Rações para animais domésticos	22
21	Sorvetes e preparados para fabricação de sorvetes em máquinas	23
22	Tintas e vernizes	24
23	Veículos automotores	25
24	Veículos de duas e três rodas motorizados	26
25	Venda de mercadorias pelo sistema porta a porta	28

FONTE: CONFAZ/convenio_142_18

Nos termos da cláusula segunda do Convênio n. 142/18 a adoção do regime de substituição tributária nas operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelas unidades federadas interessadas, que poderá ser efetuado com todas as unidades da federação (convênio) ou somente com algumas (protocolo). No quadro 2, estão relacionados os seguimentos nos quais o DF adota a substituição tributária e os respectivos acordos do CONFAZ.

Tabela 2 – Mercadorias Sob o Regime de Substituição tributária no DF

Item	Nome do Segmento	Acordo CONFAZ
01	Autopeças	Protocolo 41/08
02	Bebidas alcoólicas, exceto cerveja e chope	Protocolos 14/06 e 15/06
03	Cervejas, chopes, refrigerantes, águas e outras bebidas	Protocolo 11/91
04	Cigarros e outros produtos derivados do fumo	Convênio 111/17
05	Cimentos	Protocolo 11/85
06	Combustíveis e lubrificantes	Convênio 110/07
07	Energia elétrica	Convênio 83/00

08	Lâmpadas, reatores e “starter”	Protocolo 17/85
09	Materiais de construção e congêneres	Protocolos 25/11, 85/11e 221/12
10	Materiais de limpeza	Protocolos 216/12, 16/13 e 32/13
11	Materiais elétricos	Protocolos 84/11 e 112/13
12	Pneumáticos, câmaras de ar e protetores de borracha	Convênio 102/17
13	Produtos alimentícios	Protocolos 217/12, 15/13 e 30/13
14	Produtos de perfumaria e de higiene pessoal e cosméticos	Protocolos 215/12, 17/13 e 31/13
15	Produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos	Protocolo 18/85
16	Rações para animais domésticos	Protocolo 26/04
17	Sorvetes e preparados para fabricação de sorvetes em máquinas	Convênio 74/94
18	Tintas e vernizes	Convênios 51/00
19	Veículos automotores	e 132/92
20	Veículos de duas e três rodas motorizados	Convênio 200/17
21	Venda de mercadorias pelo sistema porta a porta	Convênio 06/06

FONTE: Elaboração própria

Quando a substituição tributária é adotada para as operações entre Estados, ela também deve ser aplicada para as operações internas. No DF, o ICMS está disciplinado na Lei n. 1.254/96, regulamentada pelo Decreto n. 18.955/97, que traz em seu Caderno I, Anexo IV a relação de mercadorias sujeitas à substituição tributária nas operações subsequentes.

Além dos seguimentos relacionados no quadro 2, o DF adota a substituição interna nas operações subsequentes para medicamentos, sendo o substituto tributário o atacadista, mediante termo de acordo e a aplicação de uma margem de valor agregado reduzida. As demais

empresas, ao adquirem medicamentos em operações interestaduais, devem pagar o ICMS/ST nas entradas e com MVA maior.

5.2 As Diferentes Formas da Substituição Tributária

Existem 3 formas de substituição tributária do ICMS:

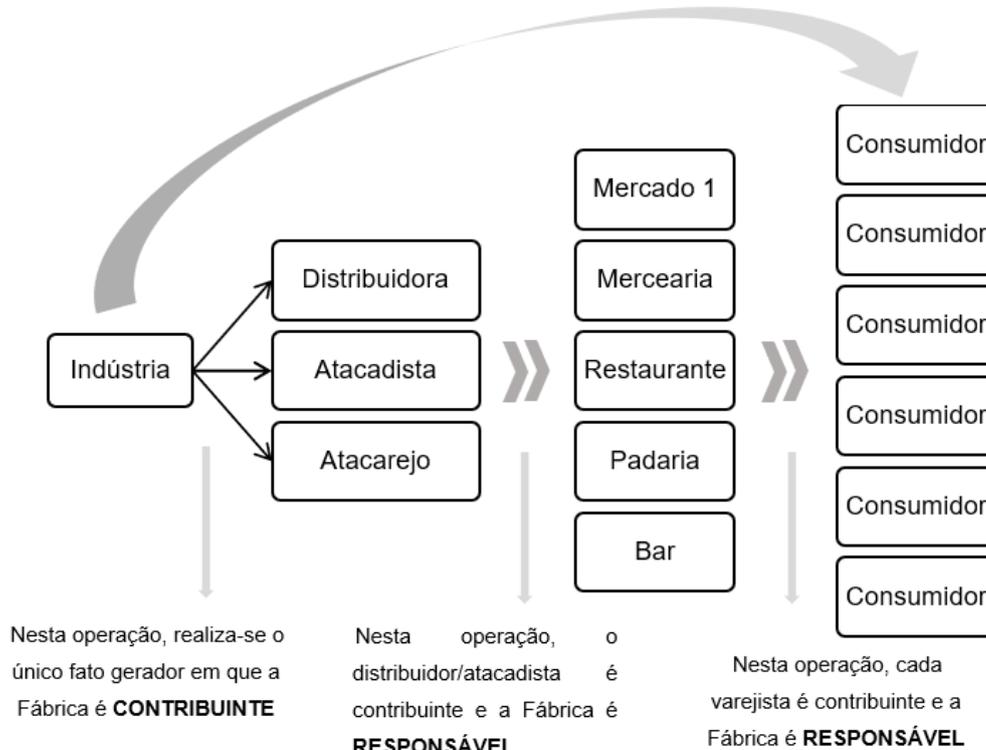
Operações antecedentes: Nesse caso há o diferimento do lançamento do imposto. É quando o adquirente da mercadoria fica responsável pelo pagamento do imposto. Ocorre no caso da cerealista quando adquire do produtor rural ou quando a indústria de transformação adquire sucata e material reciclável. Em ambos os casos as empresas são responsáveis pelo recolhimento do imposto dos fornecedores. Nessa situação o imposto será pago e poderá ser lançado a crédito em conta gráfica. Nas vendas futuras a tributação será normal.

Operações concomitantes: é quando o fato gerador ocorre juntamente com a operação do substituto tributária. É o caso da empresa comercial que contrata um serviço de frete interestadual e deverá recolher o imposto sobre o valor do frete contratado.

Operações subsequentes: é quando a indústria fica responsável pelo pagamento das fases seguintes da comercialização do produto até o consumidor final, antecipando o fato gerador do imposto. Essa é forma mais adotada e de maior impacto, tanto para o contribuinte como para a fiscalização tributária e é a que será adotada como objeto de estudo.

Para testar a hipótese de pesquisa, importa destacar que entre as variáveis independentes (causadoras do efeito esperado: substituição tributária e tributação definitiva) e as dependentes (o efeito esperado: melhoria da arrecadação do ICMS e o combate à sonegação fiscal) temos que a substituição tributária do ICMS é uma sistemática positiva para a arrecadação e para o combate à sonegação fiscal. Para melhor demonstrarmos a situação, vejamos o exemplo da ilustração abaixo:

Figura 1 – Substituição tributária operações nas subseqüentes



Fonte: Elaboração própria.

O princípio da substituição tributária é que haja poucos fabricantes e muitos comerciantes do produto. Por exemplo, uma fábrica de refrigerantes é a substituta tributária de todos os contribuintes que comercializam o produto: atacadistas, mercados, distribuidoras de bebidas, restaurantes e, ainda, comerciantes da economia informal, que segundo pesquisa Síntese de Indicadores Sociais atingiu 41,6% em 2019 (IBGE, 2020). Assim a fiscalização tributária irá otimizar a força de trabalho e fiscalizar apenas um contribuinte que já terá recolhido antecipadamente o imposto de diversos outros que não serão fiscalizados, permitindo um melhor desempenho da Administração Tributária, com a redução do custo operacional e a consequente diminuição da evasão fiscal.

Caso não houvesse a substituição tributária seria necessária uma estrutura de fiscalização capaz de verificar a conformidade de todos os contribuintes que comercializam os produtos, da fábrica até o consumidor final. Cabe destacar que a Secretaria de Economia do DF para fiscalizar o ICMS/ST possui um núcleo responsável pelo

seguimento combustíveis, com 04 auditores, e outro que fiscaliza os demais seguimentos e todos os regimes especiais de apuração do ICMS, com apenas 7 auditores.

Figura 2 – Esquema de tributação do ICMS/ST

INDÚSTRIA	ATACADISTA	VAREJISTA	CONSUMIDOR
Substituto Fará o recolhimento de dois tributos: ICMS (Próprio e ST)	Substituído ICMS 0% (Antecipado anteriormente)	Substituído ICMS 0% (Antecipado anteriormente)	Substituído ICMS 0% (Antecipado anteriormente)

Fonte: Elaboração própria.

O substituto tributário destacará no documento fiscal o imposto próprio e o ICMS substituição tributária. A base de cálculo do fato gerador presumido será encontrada com aplicação de uma margem de valor agregado (MVA) sobre o valor da operação, a utilização de uma pauta fiscal publicada pelo fisco ou a utilização de um preço sugerido pelo fabricante, conforme o previsto na legislação tributária. Mesmo em situações em que o fabricante emite nota fiscal para comércios não regularizados, situação comum de pequenos comércios em áreas periféricas das grandes cidades, as empresas devem fazer a retenção do ICMS/ST, como no caso da comercialização e distribuição de cervejas e refrigerantes pelos fabricantes.

5.3 Substitutos Tributários Internos e Regimes Especiais

Tradicionalmente os substitutos tributários são os fabricantes e os importadores dos produtos sujeitos à sistemática do ICMS/ST nas

operações interestaduais, prevendo ainda que a filial atacadista do fabricante já se tornaria substituta interna. Porém o Convênio n. 142/18 trouxe uma inovação definindo que a responsabilidade tributária poderá ser atribuída ao remetente que promover a operação, situação na qual a responsabilidade tributária pelo pagamento do ICMS/ST pode ser atribuída a qualquer empresa que faça uma venda interestadual do produto sujeito à sistemática da substituição tributária, o que tem gerado conflitos entre as empresas e as administrações tributárias.

Outro ponto questionado pelos contribuintes foi a criação da margem de valor agregado para o cálculo do ICMS/ST nas operações interestaduais, adotada pelo CONFAZ em todos os acordos específicos de produtos. Como o cálculo do ICMS é “por dentro”, ou seja o imposto compõe o preço do produto, está prevista a prever a seguinte regra: o percentual da margem ajustada, calculada segundo a fórmula: $[(1 + \text{MVA-ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1$, onde:

- I – “MVA-ST original é a margem de valor agregado prevista;
- II – “ALQ inter” é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação;
- III – “ALQ intra” é o coeficiente correspondente à alíquota interna ou percentual de carga tributária efetiva, quando este for inferior à alíquota interna, praticada pelo contribuinte substituto da unidade federada de destino, nas operações com as mesmas mercadorias.

Vejamos a tributação no caso do Protocolo ICMS n. 13/06, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações interestaduais com vinhos e sidras. A margem de valor agregada a ser aplicada sobre o valor da operação terá os valores ajustados, conforme percentuais do quadro abaixo:

Tabela 3 – MVA Para Cálculo do ICMS/ST – Vinho, Vermutes, Sidras	
Alíquotas dos Estados de Origem	Alíquota interna DF: 29%
	Percentual de agregação
Alíquota interestadual de 4%	74,48%
Alíquota interestadual de 7%	69,02%
Alíquota interestadual de 12	59,94%
Alíquota interna	29,04%

FONTE: Anexo IV, Caderno I, Item 31 do Dec. 18.955/97

Além da MVA diferenciada para produtos oriundos de operação interestadual, um procedimento muito utilizado é a atribuição da condição de substituto tributário interno para as empresas atacadistas, concedendo benefícios fiscais para o pagamento do ICMS na operação própria. A justificativa utilizada é que o incentivo atrai investimentos e gera empregos, ainda que a renúncia tributária não esteja devidamente avaliada.

Para demonstrar a diferença do ICMS/ST, vejamos a tributação de uma venda de vinho importado no valor de R\$ 1.000,00 feita por um substituto tributário de outro Estado. Nos termos da Resolução do Senado Federal n. 13/12 as alíquotas interestaduais de produtos importados é 4%. Conforme demonstrado na tabela 3, o percentual de agregação ajustado será de 74,48%, resultando nos valores da tabela 4.

Tabela 4 – Substituto Tributário Interestadual				
A	B	C	D	E
Importador de vinho (SP)	ICMS Próprio (4%)	BASE ICMS/ST (MVA 74,48%)	Alíquota Interna DF (29%)	ICMS/ST DEVIDO (D – B)
1.000	40,00	1.744,80	505,99	465,99

FONTE: Elaboração própria

O importador pagará o IMCS próprio São Paulo e recolherá o ICMS/ST para o Distrito Federal no valor de R\$ 465, 99. Já em uma operação interna, o regramento define que a margem a ser agregada é de 29,04% e o DF ainda concede benefício fiscal na apuração do imposto próprio, no qual a empresa destaca a alíquota do imposto próprio (29%) - mas tem uma apuração diferenciada em conta gráfica (para bebidas alcoólicas paga 3% e para os demais produtos 1%). Conforme demonstrado na tabela 5, abaixo.

Tabela 5 – Substituto Tributário Interno				
A	B	C	D	E
Atacadista Substituto (DF)	ICMS Próprio (29%)	BASE ICMS/ST (MVA 29,04%)	Alíquota Interna DF (29%)	ICMS/ST DEVIDO (D – B)
1.000	290,00	1.290,04	374,11	84,11

FONTE: Elaboração própria

Assim, em uma venda de vinho importado no valor de R\$ 1.000,00 o DF deixa de arrecadar R\$ 381,88 somente no ICMS/ST. Além disso, é oferecido um regime especial de apuração do ICMS próprio, com isso a empresa destaca no documento fiscal R\$ 290,00, mas recolhe apenas R\$ 30,00, ou seja, 3%. Tal benefício se destina ao fomento da atividade

comercial atacadista interna, na intenção de gerar emprego e renda. Porém a situação gera um benefício para alguns grupos econômicos em detrimento dos demais. Como não há critério sobre o que seria atividade atacadista, basta um CNPJ, que tenha como atividade principal o comercial atacadista como atividade principal, para que se obtenha a condição de substituto tributário interno, gerando um mercado cativo para as empresas localizadas no Distrito Federal (Lei n. 5.005/12).

A adoção do regime de substituição tributária é uma política pública que implica em um maior controle por parte do fisco sobre o recolhimento do tributo, que passa a ser de responsabilidade de um número reduzido de contribuintes, porém questiona-se: sua utilização pode ser considerada uma forma de tributação eficaz para o combate à sonegação fiscal e o incremento da arrecadação do ICMS?



6

6

PESQUISA E ANÁLISE DE DADOS

6.1 Metodologia

A pesquisa é caracterizada quanto ao problema como descritiva. Gil (2009, p. 46) define que as pesquisas descritivas, por sua própria terminologia, objetivam descrever as características de determinado fenômeno ou as relações entre as variáveis. Assim, a classificação da pesquisa está relacionada à adoção da sistemática da substituição tributária nos diferentes setores da economia e seus impactos na arrecadação do ICMS no Distrito Federal.

A fim de alcançar os objetivos do presente trabalho, será utilizado o método indutivo somado a uma pesquisa bibliográfica e documental por meio de artigos, normas e doutrina sobre o tema, em especial o Código Tributário Nacional, a Lei Complementar n. 87/96 – Lei Kandir, o Regulamento do ICMS do Distrito Federal, Convênios e Protocolos do Conselho Nacional de Política fazendária – CONFAZ, além da jurisprudência do STF sobre o tema. Raupp e Beuren (2003, p 76-97) destacam que o material consultado e utilizado na pesquisa bibliográfica abrange todo referencial tornado público em relação ao tema de estudo, enquanto a pesquisa documental é construída com base em materiais que ainda não receberam um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com o objetivo da pesquisa.

Quanto aos procedimentos, a pesquisa caracteriza-se como um Estudo de Caso, verificando todo o arcabouço teórico sobre o tema e os efeitos da adoção do ICMS/ST na comercialização de um produto, que segundo Gil (1994, p. 78):

O estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira a permitir conhecimento amplo e detalhado do mesmo. A maior utilidade do estudo de caso é verificada nas pesquisas exploratórias. Por sua flexibilidade, é recomendável nas fases iniciais de uma investigação sobre temas complexos, para a construção de hipóteses ou reformulação do problema. Também se aplica com pertinência nas situações em que o objeto de estudo já e suficientemente conhecido a ponto de ser enquadrado em determinado ponto ideal.

Ainda quanto aos procedimentos, será utilizado o método comparativo, demonstrando a tributação com e sem a substituição tributária do ICMS. Segundo Gil (2008) o método comparativo procede pela investigação de indivíduos, classes, fenômenos ou fatos, com vistas a ressaltar as diferenças e as similaridades entre eles. “Sua ampla utilização nas ciências sociais deve-se ao fato de possibilitar o estudo comparativo de grandes grupamentos sociais, separados pelo espaço e pelo tempo.” (GIL, 2009, p. 16-17).

Prodanov e De Freitas (2013, p. 38) afirmam que o método comparativo busca estudar as semelhanças e diferenças. Através desse método são realizadas comparações com o objetivo de verificar semelhanças e explicar divergências.

Assim, para a análise do problema, considerou-se como variáveis a serem observadas a quantidade de empresas do seguimento selecionado, o quantitativo de servidores para fiscalização do setor, a estrutura de TI disponível, os tributos recolhidos e sua participação na composição da arrecadação total do ICMS do Distrito Federal.

Ao se comparar situações distintas e os seus resultados, deve-se considerar os meios disponíveis e os pressupostos já apresentados, de modo a encontrar o melhor resultado, fazendo um teste qualitativo com apoio em informações quantitativas para confirmar, ou não, a hipótese apresentada.

Definidos os parâmetros para a pesquisa, resta saber se a sistemática é eficaz para arrecadação. Para essa avaliação, deve-se considerar as limitações existentes e, também, como seriam os resultados caso não fosse utilizada a substituição tributária no seguimento a ser analisado.

De igual modo, uma estimativa de eficiência para o combate à sonegação fiscal é subjetiva, pois uma das consequências da implementação do regime de substituição tributária é a concentração da tributação na fase industrial e a redução do número de contribuintes responsáveis pelo pagamento do ICMS, que é feito de forma antecipada para toda a cadeia comercial até o consumidor final.

Desta forma, na hipótese da não utilização da sistemática tributária, o tributo a ser arrecadado seria diluído em diversos contribuintes: industrial, atacadista e o pequeno varejo que revende ao

consumidor final, aumentando a probabilidade de uma eventual omissão da receita tributária.

Daí a importância dos parâmetros da pesquisa para a correta avaliação da eficácia da substituição tributária como instrumento de arrecadação e combate à sonegação fiscal, tendo em vista os resultados alcançados e os meios disponíveis.

6.2 Delineamento da Pesquisa

A pesquisa está delimitada para o seguimento de combustíveis e lubrificantes, regulamentados pelo Convênio n. 110/07 do CONFAZ, para o ano de 2021. No Distrito Federal, os produtos estão relacionados na substituição tributária no item 4 do Caderno I do Anexo IV ao Decreto n. 18.955/97 e na Portaria n. 233/08. Na análise foram levantados os valores arrecadados com ICMS próprio e da substituição tributária e sua representatividade em relação aos valores da arrecadação total do tributo pago pelos contribuintes substitutos tributários do seguimento.

6.3 Procedimentos e Coleta de Dados

Os dados empíricos da arrecadação do ICMS foram obtidos junto ao Núcleo de Combustíveis (NUCOM) e a Secretária Executiva e Assuntos Econômicos da Secretaria de Economia do Distrito Federal, buscando a verificação da participação do ICMS do seguimento em relação à arrecadação total no ano de 2021 e o quantitativo de contribuintes substitutos e substituídos, sob responsabilidade do setor, composto por apenas 4 auditores fiscais, ocasionado pela redução do quadro de servidores, em decorrência das aposentadorias, falecimentos, e pedidos de desligamentos, além da ausência de reposição de novos concursados no setor, o que poderia ter sido reparado após a nomeação dos novos servidores em dezembro último, mas a equipe continuou a mesma.

6.4 Apresentação e Análise dos Dados

O NUCOM é responsável pela fiscalização da comercialização dos combustíveis e derivados de petróleo. A tributação do ICMS dos produtos do seguimento se dá conforme tabela abaixo:

Tabela 6 – Alíquota do ICMS e Base do ICMS/ST dos Combustíveis e Lubrificantes

PRODUTO	ALÍQUOTA ICMS	BASE DO ICMS/ST
Gasolina	27%	Pauta
Etanol	27%	Pauta
Diesel	14%	Pauta
Gás - GLP	12%	Pauta
Gás - GLV	28%	Pauta
Lubrificantes e derivados	18%	MVA (30%)
Querosene de aviação	12%	-

FONTE: Elaboração própria

A comercialização do querosene de aviação é fiscalizada pelo setor, mas não está sujeita à substituição tributária. Quanto à pauta de valores dos combustíveis, seus valores são definidos por meio da pesquisa do preço médio ponderado ao consumidor final – PMPF, feita quinzenalmente por todos os Estados e publicada no sítio do CONFAZ, conforme disposto na cláusula décima do Convênio ICMS n. 110/07.

Cabe observar que não há incidência do ICMS nas operações interestaduais com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados (art. 155, § 2º, X, “b” da Constituição Federal). Em tais situações o imposto pertence integralmente ao destino. Já na comercialização do etanol, também chamado de álcool combustível, o imposto da operação própria fica com o Estado de origem e o ICMS/ST com o destino.

Na tabela 7 estão relacionadas as 18 empresas distribuidoras localizadas no DF. Na revenda do produto etanol as distribuidoras são as responsáveis pela retenção e pagamento do ICMS/ST. Já para os

produtos derivados de petróleo, a retenção do ICMS é feita integralmente pela Petrobrás, que tem sua unidade no DF equiparada à refinaria e faz o recebimento dos derivados por meio de dutos, sendo as distribuidoras substituídas na operação tributária.

Caso as distribuidoras façam uma revenda interestadual, o ajuste será feito pelo Sistema de Captação e Auditoria dos Anexos de Combustíveis – SCANC. Esse sistema foi criado pelo Ato COTEPE/ICMS n. 47/03 e é gerenciado pela Secretaria de Fazenda do Estado de Minas Gerais. Ele deve ser utilizado pelas empresas que comercializam combustíveis, exceto revendedores varejistas. Com as informações fornecidas pelos contribuintes, o sistema gera e transmite relatório para as respectivas unidades da federação que fazem o monitoramento do tributo.

Tabela 7 – Relação das Distribuidoras Localizadas no DF			
ETANOL/DIESEL/GASOLINA	GLP	QUEROSENE DE AVIAÇÃO	GNV
ACOL	COPAGÁS	AEROPREST	CEBGAS
ALE	LIQUIGÁS	AIR BP	-
CIAPRETRO	NACIONAL	SHELL	-
IPIRANGA	NGC	VIBRA	-
MASUT	SUPERGASBRAS	-	-
SHELL	ULTRAGÁZ	-	-
VIBRA	-	-	-
TOTAL	-	-	-
TDC	-	-	-

FONTES: NUCOM

Além das empresas relacionadas na tabela 7, o NUCOM também é responsável pela fiscalização das empresas localizadas em outros Estados que comercializem combustíveis e lubrificantes para o Distrito Federal. As empresas podem fazer uma inscrição como substituto

tributário, e pagar o imposto até o dia 9 do mês subsequente, ou efetuar o pagamento por operação.

Já no seguimento de varejo, o NUCOM é responsável pelo monitoramento de 335 postos de combustíveis e 376 revendas de gás, que estão distribuídas nas diferentes regiões administrativas do Distrito Federal conforme tabela abaixo:

Tabela 8 – Distribuição das Empresas Varejistas Monitoradas pelo NUCOM		
CIDADE/BAIRRO	P. DE COMBUSTÍVEL	REVENDEDOR GLP
ÁGUAS CLARAS	20	08
ASA NORTE	37	-
ASA SUL	37	-
BRAZLÂNDIA	03	10
CANDAGOLÂNDIA	04	01
CEILÂNDIA	22	74
CRUZEIRO	02	01
ESTRUTUAL	04	04
GAMA	04	09
GUARÁ	06	04
ITAPOÃ	08	24
LAGO NORTE	08	-
LAGO SUL	23	-
JARDIM BOTÂNICO	-	04
N. BANDEIRANTE	10	03
NOROESTE	02	-
PARANOÁ	02	09
PLANALTINA	12	56
RECANTO DAS EMAS	08	22
RIACHO FUNDO	03	02
RIACHO FUNDO II	03	02

SAAN	01	-
SAMAMBAIA	23	19
SANTA MARIA	11	14
SÃO SEBASTIÃO	05	27
SIA	08	-
SOBRADINHO	11	38
SOF NORTE	01	-
SOF SUL	01	-
STRC	02	-
SUDOESTE	02	-
TAGUATINGA	46	21
VARJÃO	-	01
VICENTE PIRES	01	22
VILA PLANALTO	01	01

FONTES: NUCOM

Dos dados apresentados, verifica-se que o setor é responsável pela fiscalização de mais de 700 empresas, sendo a tarefa de difícil execução com apenas 4 servidores. Com a adoção da substituição tributária, as empresas do varejo são visitadas por rodízio quinzenal para a pesquisa PMPF, mas o trabalho mais efetivo ocorre nas empresas distribuidoras, de forma a otimizar os resultados.

Em que pese o pequeno grupo de servidores, a arrecadação do seguimento é uma das mais representativas do ICMS, que no ano de 2021 foi composta conforme tabela abaixo:

Tabela 9 – Participação do ICMS Combustíveis na Arrecadação Total – 2021 – R\$ mil

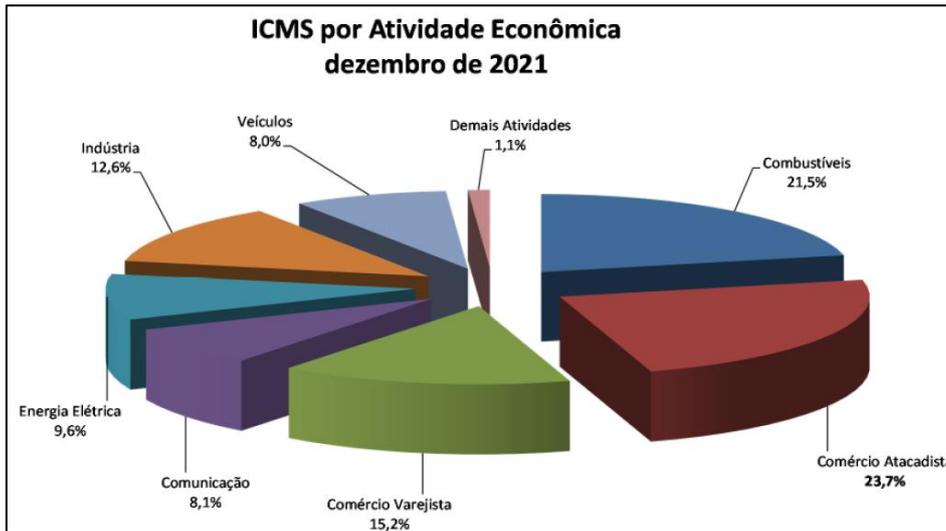
MÊS	COMBUSTÍVEIS	TOTAL	PERCENTUAL
JANEIRO	128.282,9	794.062,0	16,15%
FEVEREIRO	131.573,5	665.712,1	19,76%
MARÇO	102.441,2	613.236,6	16,70%
ABRIL	117.642,1	626.066,6	18,79%
MAIO	138.518,4	667.233,6	20,76%
JUNHO	137.221,9	682.912,1	20,09%
JULHO	161.701,3	792.059,7	20,41%
AGOSTO	160.241,9	768.386,5	21,85%
SETEMBRO	167.524,5	769.382,5	21,77%
OUTUBRO	171.403,5	802.407,9	22,36%
NOVEMBRO	180.714,6	806.355,5	21,41%
DEZEMBRO	186.726,3	867.284,7	21,52%
TOTAL	1.783.991,4	8.855.099,7	20,14%

FONTE: SITAF/Coordenação de Previsão e Análise Fiscal/SUAPOF/SEAE/SEEC

Conforme se verifica na tabela 9, a arrecadação do seguimento combustíveis representou um quinto da arrecadação total do ICMS no ano de 2021. Cabe destacar que o setor é responsável pela segunda maior arrecadação, perdendo apenas para o seguimento de comércio atacadista.

Para melhor demonstrar a importância do seguimento, foi elaborado o gráfico abaixo com a participação dos diferentes setores na arrecadação do mês de dezembro de 2021, período em que, tradicionalmente, possui a maior arrecadação do ICMS no ano:

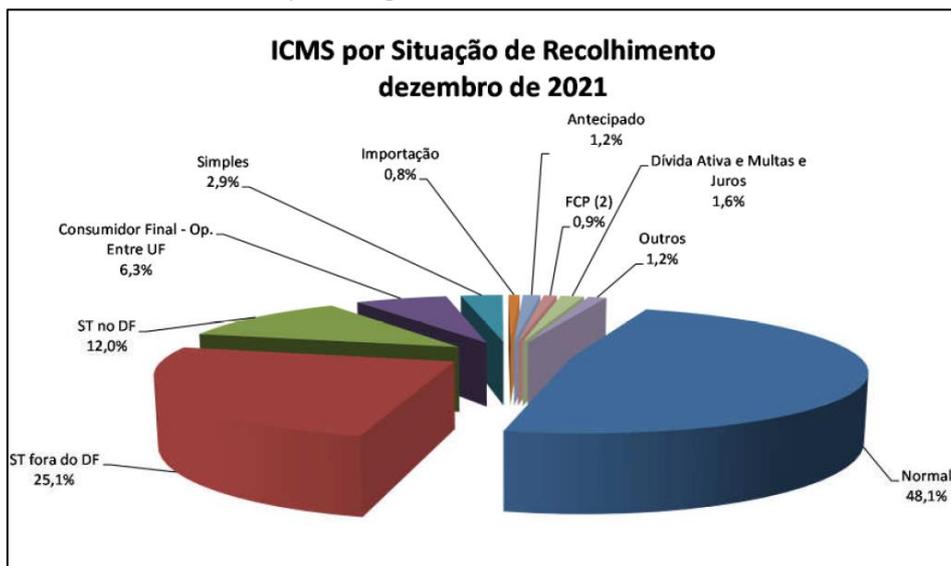
Gráfico 1 – Composição da arrecadação do ICMS por atividade - dezembro de 2021



Fonte: SITAF/Coordenação de Previsão e Análise Fiscal/SUAPOF/SEAE/SEEC

Outra forma de demonstrar a relevância do seguimento é a decomposição da arrecadação do ICMS por situação de recolhimento em dezembro de 2021. Aqui, cabe destacar que a forma de arrecadação por substituição tributária é responsável por 37,1% do recolhimento. Porém, os substitutos tributários localizados dentro do DF também recolhem o ICMS normal e seus valores da operação própria impactam os resultados, que chegam a 48,1%, conforme gráfico:

Gráfico 2 – ICMS por Origem de Recolhimento – dezembro 2021



Fonte: SITAF/Coordenação de Previsão e Análise Fiscal/SUAPOF/SEAE/SEEC

Os números acima demonstram a relevância dos resultados obtidos pelo reduzido quadro de servidores. Um dos fatores é que as empresas, de médio ou grande porte, trabalham com conformidade fiscal e todos os produtos saem com a emissão do documento fiscal, facilitando os trabalhos, já que as poucas distribuidoras são as responsáveis tributárias pela retenção do ICMS de inúmeras empresas que revendem os produtos. Tal situação pode ser considerada eficaz como forma de combate à sonegação fiscal.

Porém, para a verificação da hipótese de incremento à arrecadação, é necessário demonstrar o valor do imposto arrecadado na operação com e sem substituição tributária. Exemplificando a venda de 1000 litros de gasolina para um posto de combustível, considerando no valor de R\$ 6,00 o litro e um PMPF definido para a substituição tributária de R\$ 7,00 o litro:

Tabela 10 – Cálculo do ICMS na revenda de gasolina com ST.				
A	B	C	D	E
B. Cálculo	ICMS Próprio (27%)	BC/ ST	ICMS/ ST (27%)	ICMS/ST DEVIDO (D - B)
6.000	1.620,00	7.000	1.890,00	270,00

FONTE: Elaboração própria

No exemplo acima a soma da arrecadação do ICMS próprio e ST seria de R\$ 1.890,00, sendo os valores recolhidos no mês subsequente ao da operação, no dia 9 para o ICMS/ST e no dia 20 para o ICMS normal, independentemente da revenda do produto pelo varejo ao consumidor final.

Já a mesma operação comercial, sem a substituição tributária, teria a mesma arrecadação da operação própria (B), porém os valores para a base de cálculo da tributação do varejo iriam variar para mais ou para menos, pois não seriam definidos pela autoridade tributária. Assim, se o preço médio de revenda fosse R\$ 6,90 ou R\$ 7,10 o litro, o resultado seria:

Tabela 11 – Cálculo do ICMS na revenda de gasolina sem ST

A	B= 27%	C	D= 27%	E= (D-B)
B. Cálculo	ICMS Distribuidora	B. Cálculo	ICMS Posto	ICMS Devido
6.000	1.620,00	6.900 (menor)	1.863,00	243,00
6.000	1.620,00	7.100 (maior)	1.917,00	297,00

FONTE: Elaboração própria

No caso da tributação sem ST, o posto revendedor se creditaria na conta gráfica dos valores do ICMS da aquisição e se debitaria dos valores ICMS sobre a base de cálculo de venda. Se a revenda for por R\$ 6,90 o litro, teria que recolher R\$ 243,00, se fosse R\$ 7,10, montante do ICMS do varejo seria R\$ 297,00, podendo gerar uma receita tributária menor ou maior, se comparado com a base de cálculo utilizada com substituição tributária.

Os exemplos acima são apenas didáticos, para facilitar a compreensão, pois a tributação de combustíveis é complexa. Nos termos da Lei n. 8.723/93 a adição do etanol na gasolina é uma obrigação legal dos distribuidores, sendo que o percentual de mistura é de 27% para a comum e 25% para a “premium”. Com isso, parte proporcional dos valores demonstrados como ICMS próprio das distribuidoras pertencem ao Estado de origem, produtor do etanol.

É que, conforme já afirmado, no caso do produto gasolina o imposto pertence integralmente ao destino, tanto o ICMS da operação própria, como da substituição tributária. Já para o produto etanol, a legislação determina a repartição da receita. Nos termos da Resolução n. 22/89 do Senado Federal, as alíquotas do ICMS nas operações interestaduais devem ser de 7% quando originadas nos Estados das regiões sul e sudeste, exceto Espírito Santo, e de 12% quando originadas nas regiões norte, nordeste, centro-oeste e no estado do Espírito Santo, de modo a incentivar as regiões menos desenvolvidas economicamente.

Assim, na comercialização de 1.000 litros de etanol por uma distribuidora localizada em São Paulo, com valor da operação própria da distribuidora de R\$ 5,00 e base da substituição tributária de R\$ 6,00, teria o seguinte resultado:

Tabela 12 – Cálculo do ICMS na revenda de etanol com ST.				
A	B= 7%	C	D= 27%	E= (D-B)
B. Cálculo	ICMS Próprio	BC/ST	ICMS/ST	ICMS/ST Devido
5.000,00	350,00	6.000	1.620,00	1.270,00

FONTE: Elaboração própria

Na situação acima a empresa distribuidora destaca no documento fiscal o imposto de ICMS próprio de 7% (B), que será recolhido para São Paulo, equivalente a R\$ 350,00, que é abatido no imposto a pagar de ICMS/ST para o Distrito Federal, resultando em um valor de R\$ 1.270,00.

Já se a origem do exemplo acima fosse o Estado do Goiás, o imposto próprio teria uma alíquota de 12% (B), gerando um ICMS para Goiás de R\$ 600,00 e para e um ICMS/ST de R\$ 1.020,00 para o Distrito Federal.

Na hipótese de não haver substituição tributária os valores efetivamente praticados podem ser maiores ou menores aos definidos pelo fisco, como já afirmado, porém o Estado perde a antecipação da receita concentrada em poucos substitutos tributários da cadeia comercial, e tem a diluição dos recursos em diversos contribuintes que postergarão o recolhimento da receita tributária para o dia 20 do mês subsequente ao da efetiva revenda do produto ao consumidor final.

A definição da base de cálculo pela autoridade tributária serve para o pagamento antecipado do ICMS/ST, mas não é um tabelamento, sendo o mercado livre para praticar seus preços, porém sem a substituição tributária a responsabilidade pelo pagamento do ICMS do varejo, somente no comércio de combustíveis, seria diluída para 335

postos de combustíveis, que teriam que ser fiscalizados pelos 4 servidores do NUCOM.

Adicionalmente, deve-se considerar que, mesmo que a venda ao consumidor final ocorra pelo mesmo valor da base de cálculo presumida pelo fisco, sem a substituição tributária as empresas do comércio varejista poderiam não cumprir integralmente com suas obrigações, como emissão de notas fiscais de venda e o recolhimento dos impostos devidos, o que confirma a hipótese de que a sistemática é eficaz para o combate à sonegação fiscal, pois seria necessária uma reestruturação completa do fisco para a fiscalização de todo comércio varejista, aqui considerando apenas o seguimento de combustíveis.

Assim, com os parâmetros da pesquisa apontados e, ao se comparar os requisitos necessários para se obter os mesmos resultados para a fiscalização tributária, a hipótese da eficácia da substituição tributária está confirmada como instrumento de fiscalização.

Entretanto, para os exemplos citados até aqui, foi considerado que as empresas do varejo apuram os tributos no regime de crédito e débito, tendo em vista os valores envolvidos no comércio de combustíveis e os limites do regime especial do Simples Nacional.

Porém, um produto representativo do seguimento, e de grande relevância social, é o GLP, mais conhecido como gás de cozinha, que também está na substituição tributária. Exemplificando a venda de 100 botijões de gás de 13 kg, considerando o valor de R\$ 80,00 a unidade e um PMPF definido para a substituição tributária de R\$ 110,00 o resultado tributário é o seguinte:

Tabela 13 – Cálculo do ICMS na revenda de botijão GLP de 13 kg com ST.				
A	B= 12%	C	D= 12%	E= (D-B)
B. Cálculo	ICMS Próprio	BC/ ST	ICMS/ ST	ICMS/ST DEVIDO
8.000,00	960,00	11.000	1.320,00	360,00

FONTE: Elaboração própria

Para o exemplo citado na tabela 13 a arrecadação do ICMS/ST seria de R\$ 360,00 apenas com a comercialização de 100 botijões de gás, independentemente do valor de revenda ao consumidor final. Agora, supondo que sejam praticados os mesmos valores, porém sem a substituição tributária, o valor apurado no quadro acima não ingressaria nos cofres públicos distritais, ainda que todas as obrigações tributárias fossem cumpridas. É que, ao contrário da maioria dos postos de revenda de combustíveis, a comercialização do produto GLP é feita majoritariamente por pequenas empresas, optantes pelo regime do Simples Nacional, faixa 1, que nos termos do Anexo I da Lei Complementar n. 123/06, fazem a apuração dos impostos devidos conforme a tabela 14:

Tabela 14 – Alíquotas – Simples Nacional			
Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Dedução
1ª Faixa	Até 180.000,00	4%	-
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000	7,30%	5.940,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	9,50%	13.860,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	10,70%	22.500,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	14,30%	87.300,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,01	19%	378.000,00

FONTE: Lei Complementar 123/06

Conforme demonstrado acima, quanto maior o faturamento, maior será a alíquota, mas a partir da 2ª faixa existe uma dedução. Exemplificando: se uma empresa tiver um faturamento anual estimado de R\$ 340.000,00 (2ª faixa) utilizará a alíquota de 7,3%, ($340.000 \times 7,3\%$) que resultará em R\$ 24.820,00. Para se encontrar a alíquota efetiva aplica-se a dedução definida para a faixa de enquadramento ($24.820,00 - 5.940,00 = 18.880,00$) e o resultado deve ser dividido pelo faturamento anual ($18.880,00/340.000,00 = 0,55$), ou seja, a alíquota efetiva será 5,55%.

A partilha dos recursos tributários será nos termos da tabela abaixo:

Tabela 15 – Partilha do Simples Nacional – Comércio						
Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos					
	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ICMS
1ª	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	41,50%	34,00%
2ª	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	41,50%	34,00%
3ª	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	42,00%	34,00%
4ª	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	42,00%	33,50%
5ª	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	42,00%	33,50%
6ª	13,50%	10,00%	28,27%	6,13%	42,10%	33,50%

FONTE: Lei Complementar 123/06

Assim, para o exemplo apresentado na planilha 13, a revenda de 100 botijões de gás geraria uma receita bruta de R\$ 11.0000,00. Para empresa enquadrada na faixa I do Simples Nacional seria aplicada a alíquota de 4%, ou seja, R\$ 440,00, que devem ser divididos entre tributos federais e estaduais. O percentual de partilha do ICMS de 34% resultaria em uma receita de R\$ 149,60 sobre a operação do varejo. Mesmo considerando outras faixas de enquadramento do Simples Nacional, a diferença de receita ainda é expressamente menor que uma empresa na tributação normal.

Com o ICMS/ST na revenda do gás de cozinha, campo “E” da planilha 14, o tributo gerado tinha sido de R\$ 360,00. Quando se compara com o ICMS apurado por uma empresa enquadrada na faixa 1 do Simples para a mesma base de cálculo na tributação normal, a queda na arrecadação seria de R\$ 210,40, ou seja, com a adoção da antecipação do fato gerador, a receita sobre a operação do varejo é mais que o dobro, considerando os mesmos valores praticados no varejo com substituição tributária e sem, quando comercializado por empresas da enquadradas na faixa 1 do Simples Nacional.

Pelos dados acima demonstrados, pode-se entender que a sistemática da substituição tributária se mostra eficaz como forma de

arrecadação, em especial em produtos comercializados pelas empresas optantes pelo Simples Nacional, que são a maioria das empresas formalizadas no país.

Nos termos da Lei Complementar n. 123/06, a receita decorrente da comercialização de mercadorias sujeitas à substituição tributária deve ser excluída do regime do Simples Nacional. Isso ocorre porque o imposto é cobrado antecipadamente, pelo substituto tributário. Como já afirmado, o Simples Nacional é um regime desproporcional, com grande diferença tributária para uma empresa com a tributação normal.

Essa distorção faz com que muitas empresas fracionem suas atividades, de modo a se manter dentro dos limites do Simples e, por outro lado, leva as Administrações Tributárias estaduais a implementarem novos setores na sistemática da substituição tributária como forma de garantir a arrecadação do ICMS.

Além disso, em muitas situações, as empresas estão formalizadas, mas funcionam de forma precária, sem emissor de cupom fiscal, sem contabilização de mercadoria, numa quase informalidade. Diversos comércios varejistas são desenquadrados do regime por omissão de receita, mediante notas fiscais de entrada em quantidade muito superior a saída, caracterizando venda sem emissão de documento fiscal, e recebimento de valores por meio eletrônico não declarados, mas monitorados pelo fisco. Importante lembrar que o ICMS é o imposto mais sonegado no seguimento do comércio, com indícios de sonegação em 47% nas empresas de pequeno porte (IBTP, 2020).

Hoje, com a substituição tributária, as poucas distribuidoras são acompanhadas mensalmente para o pleno cumprimento das obrigações tributárias. Sem a sistemática, seriam mais 376 comércios para serem fiscalizados, somente com revenda do GLP, o que demandaria mais servidores.

Outro ponto relevante é o contencioso tributário. Caso seja necessária a aplicação de alguma penalidade ao contribuinte varejista, pelo não pagamento do imposto, inicia-se um longo processo, com julgamento em primeira e segunda instâncias na esfera administrativa e, posteriormente, na esfera judicial. Além dos custos para a máquina pública para cobrar o pagamento do tributo, muitos processos geram créditos tributários de difícil recebimento, o que já ocorre em outros seguimentos não sujeitos à substituição tributária.

Como consequência, os Estados possuem valores milionários inscritos em dívida ativa e, com alguma frequência, abrem programas de refinanciamento (REFIS), com generosos descontos para quitação dos valores. Assim, ao tempo em que ingressam recursos no caixa, os governantes desestimulam o pagamento espontâneo do tributo, gerando um círculo vicioso e prejudicial às contas públicas. Esses programas geram efeitos negativos sobre a espontaneidade, que perduram por longo tempo, enquanto os contribuintes nutrem expectativas sobre novos parcelamentos futuros (PAES, 2014).

A arrecadação no seguimento dos combustíveis é segunda maior do Distrito Federal, representando 21,5% do total do ICMS. Isso com apenas 4 servidores e, aproximadamente, 800 empresas. Sem a substituição tributária cada auditor teria sob sua responsabilidade quase 200 contribuintes para fiscalizar e, em caso de auditoria, devem ser cobradas eventuais diferenças dos últimos 5 anos, que é o período decadencial.

Outro ponto a ser considerado na comparação das formas de tributação é a estrutura de TI necessária. Diferentemente da Receita Federal, que conta com os serviços do SERPRO para o desenvolvimento de suas atividades, o fisco distrital não possui esse tipo de serviço qualificado para auxiliar a fiscalização dos seus contribuintes. Tal deficiência precisa ser urgentemente corrigida, para que se possa retirar seguimentos da substituição tributária sem perda de arrecadação.

Alguns Estados passaram a investir pesadamente em TI, buscando uma fiscalização mais efetiva e inteligente, com cruzamento das informações já disponíveis no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, no Documento Auxiliar de Nota Fiscal Eletrônica - DANFE e nos meios de pagamento eletrônicos, como cartões de crédito. Com isso, é possível constatar e comprovar diferentes formas de sonegação fiscal e, ainda, reduzir o contencioso tributário, pois o contribuinte é alcançado mais rapidamente e é oportunizada a regularização de forma espontânea, por meio da malha fiscal. Somente em último caso é feita a lavratura de auto de infração.

Assim, considerando como parâmetros da pesquisa a quantidade de empresas do seguimento selecionado, o quantitativo de servidores para fiscalizar o setor, a estrutura de TI disponível, os tributos recolhidos e sua participação na composição da arrecadação total do ICMS do

Distrito Federal e, utilizando do modelo analítico comparativo para verificação do que seria a tributação sem a substituição tributária, conclui-se pela confirmação da hipótese. Ou seja, a adoção da antecipação do fato gerador do ICMS como forma de tributação é eficaz para a fiscalização e para a arrecadação tributária, ao se considerar os resultados alcançados e as atuais condições do fisco distrital.



7

7

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O ICMS é a principal fonte de arrecadação dos Estados, que buscam manter o equilíbrio fiscal de suas contas de diferentes formas e, com despesas crescentes, tem recorrido à elevação progressiva da carga tributária por meio do aumento das alíquotas ou da antecipação do pagamento dos tributos, onerando os contribuintes.

No seguimento dos combustíveis, a participação do ICMS na composição dos preços é tema diário nos jornais, tendo em vista que o atual presidente, Jair Bolsonaro, culpa a carga tributária estadual pelos elevados preços praticados ao consumidor final nos postos de combustíveis. Como decorrência, os Estados vivem a constante ameaça de intervenção, pelo Congresso Nacional, em sua competência tributária, em especial em período eleitoral.

Em períodos inflacionários, como o atual, a pauta do ICMS/ST é utilizada como pretexto para majoração de preços dos combustíveis ao consumidor final. Porém, quando os custos dos combustíveis estão em declínio e o valor da pauta é reduzida, pois ela decorre da pesquisa dos preços praticados pelo mercado, não se verifica queda nos preços na mesma proporção, pois os empresários do setor alegam que estão recompondo as margens de lucro. Ou seja, a culpa é da carga tributária do ICMS.

A substituição tributária é uma forma de garantir a receita com a “lei do menor esforço”, sendo eficaz para a arrecadação e o combate à sonegação fiscal, conforme demonstrado no presente estudo. Cabe destacar que, de uma forma geral, as Administrações Tributárias Estaduais estão sucateadas, com quadro de pessoal envelhecido e carecem de recursos para o melhor desempenho de suas atribuições. É necessária a modernização do fisco, com investimento massivo em sistemas de fiscalização, recomposição dos quadros, treinamento dos seus servidores para que possam fiscalizar de forma ágil e eficiente, em especial após o advento do SPED e da nota fiscal eletrônica. Muitas informações já estão em poder do fisco, mas a demanda atual é a de que se tenha estrutura para o cruzamento de dados e parametrização das informações, com a criação de obrigações acessórias, que, quando não atendidas, terão multas geradas pelo próprio sistema. Exemplos:

obrigatoriedade de escrituração de documentos fiscais e livros, estorno de créditos quando da redução da base de cálculo, comprovação de operações, leitura eletrônica de citações fiscais, de modo a fazer com que o contribuinte regularize sua situação tributária de forma mais imediata, evitando-se a criação de passivos impagáveis.

Outra questão é a necessidade de simplificação da legislação tributária, que é constantemente alterada, gerando insegurança jurídica e custos adicionais aos contribuintes. Com uso da análise e cruzamento de dados é possível maximizar o cumprimento das obrigações tributárias, utilizando a mitigação da gestão de riscos como ferramenta da administração tributária, visando a redução da sonegação fiscal e possibilitando a redução da elevada carga tributária, com alíquotas menores e arrecadação mais eficiente, podendo ampliar a base tributária de forma equitativa (VIOL, 2015).

Em algumas situações, a elevada carga tributária incentiva a sonegação, ao contrário de combatê-la, fazendo com que o contribuinte assuma o risco da omissão tributária. Atualmente 78% do valor do cigarro corresponde a tributos – o produto está sujeito à substituição tributária e tamanha carga tributária faz com que o cigarro ilegal custe menos da metade do valor no varejo, o que incentiva o contrabando e a falsificação (DE MEDEIROS, 2005).

Assim, cabe ressaltar a limitação do presente trabalho, pois, em outros seguimentos sujeitos à substituição tributária, a hipótese pode não ser verdadeira e dependeria de estudos empíricos para sua comprovação. Em setores com muitos produtores e muitos revendedores a fiscalização é mais difícil e a substituição tributária, quando burlada, dá uma vantagem maior a quem está trabalhando de forma ilegal e o sonegador acaba pagando imposto zero, fazendo concorrência desleal no mercado.

Contando com a lentidão e as limitações da fiscalização, empresas atacadistas são constituídas e, obtendo a condição de substituta tributária, destacam corretamente os impostos nos documentos fiscais, mas não recolhem os tributos e deixam de existir, sonegando o ICMS da operação própria e o da substituição tributária. Constatada a fraude, o comércio varejista que adquiriu os produtos, substituído na operação, somente será cobrado se a fiscalização conseguir provar que houve conluio entre as partes. Adicionalmente, em setores para os quais se aplica uma MVA sobre os valores da

operação própria para se encontrar a base do ICMS/ST, como cosméticos e autopeças, alguns fabricantes utilizam de um distribuidor terceirizado, retendo a substituição tributária sob uma base de cálculo menor que a efetiva o que, na visão da fiscalização, é uma forma sonegação.

A comercialização de combustíveis, objeto do presente estudo, é um seguimento tradicional da substituição tributária, pois possui poucas refinarias/distribuidoras e muitas empresas que revendem os produtos no varejo. Por sua facilidade de fiscalização e arrecadação, muitos Estados adotam alíquotas elevadas para garantir uma boa arrecadação, com percentuais de ICMS chegando à 34%, como no Rio de Janeiro. Pelo mesmo motivo, também são utilizadas elevadas alíquotas de ICMS para energia elétrica e telecomunicações. Porém, conforme decisão do STF no RE 714.139/SC, todos os Estados deverão adotar a alíquota modal para os seguimentos de telecomunicações e energia, pois não podem ser considerados supérfluos. O Pleno modulou os efeitos da decisão e a redução deverá começar a ser aplicada em 2024. Foi fixada a seguinte tese para o Tema 745:

Adotada pelo legislador estadual a técnica da seletividade em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), discrepam do figurino constitucional alíquotas sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicações em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços.

Tal entendimento é um importante precedente e, certamente será solicitada sua aplicação para a comercialização dos combustíveis. A perda da arrecadação será expressiva para as Administrações Tributárias Estaduais, mas também demonstra a ausência de critério na definição dos percentuais da carga tributária pelos Estados, tendo em vista os princípios constitucionais. Cabe citar que a alíquota de ICMS para automóveis é de 12% em todos os Estados, talvez em decorrência da força política das montadoras, representadas pela Associação Nacional dos Fabricantes de Veículos - ANFAVEA.

Outro ponto que merece destaque é que compete somente à União legislar sobre o regime especial do Simples Nacional, porém com fortes impactos na arrecadação dos entes subnacionais, e sem a devida contrapartida em transferências tributárias. De igual modo a União faz política eleitoral, promovendo sucessivas reduções

das alíquotas do Imposto sobre Produção Industrial, IPI, sendo que 50% da sua arrecadação é destinada para os fundos de participação dos Estados e Municípios, nos termos do art. 159 da Constituição Federal. A repartição da receita tributária e a definição das atribuições dos entes federativos é um dos grandes embates da Constituição de 1988. A maior parcela dos recursos ficou com a União, deixando os Estados e Municípios, em regra, deficitários.

Com a criação do regime do Simples Nacional, pela Lei Complementar n. 123/06, a tributação das empresas optantes é muito diferenciada, gerando impactos negativos na receita tributária do ICMS, pois as pequenas empresas representam a maioria dos contribuintes do tributo. Adicionalmente, as resoluções do Conselho Gestor do Simples Nacional, devem ser acatadas pelos Estados e, em muitos casos, desoneram os optantes, gerando concorrência desleal com os demais contribuintes. Em decorrência, houve um aumento expressivo de seguimentos que foram incluídos na substituição tributária após a criação do regime diferenciado, buscando reduzir a perda na arrecadação tributária estadual.

Agora, porém, essa forma de tributação deve ter uma redução gradativa. É que a antecipação do fato gerador pela substituição tributária, mediante a aplicação de uma MVA ou de uma pauta, era considerada definitiva, conforme julgamento da ADI 1851/AL, julgada pelo plenário do STF em 08.05.2002. Mas, no julgamento do RE. 593.849/ MG, com repercussão geral, julgado em 19/10/2016, o tribunal alterou o seu entendimento, decidindo que o contribuinte tem direito à restituição dos valores que tenham sido pagos a maior. Adicionalmente, na modulação dos efeitos da decisão, determinou que o novo entendimento fosse aplicado a todos os processos que estivessem em andamento. Com isso, alguns contribuintes estão solicitando a devolução de valores retroativos há mais de duas décadas.

Posteriormente, no julgamento do RE 1.097.998/MG, o STF ajustou seu entendimento para confirmar o dever do recolhimento complementar quando a base de cálculo efetiva da operação for superior à presumida, mesmo com protesto dos doutrinadores que entendem que caberia apenas a devolução e não complemento do tributo, tendo em vista a opção do Estado em adotar a substituição tributária.

Como consequência, criou-se um passivo para os Estados, que precisam destinar seus poucos servidores para analisar os crescentes pedidos de ressarcimento, desfalcando ainda mais a estrutura de fiscalização. Com isso, diversos Estados estão reavaliando a sistemática e excluindo setores da substituição tributária, o que deverá ser feito pelo fisco distrital.

Apesar de todos os riscos de perdas tributárias acima citados, merece destaque a concessão de generosos benefícios tributários pelos Estados para atrair empresas e investimentos, mesmo em detrimento dos demais entes federados, na chamada guerra fiscal. Como demonstrado, o DF possui o regime especial tributário para empresas atacadistas, Lei n. 5.005/12, no qual as empresas podem apurar somente 1% de imposto nas operações internas. Nas vendas interestaduais, a empresa beneficiária apura 2% e gera um crédito de ICMS no destino de 12%. A guerra fiscal deteriorou as finanças públicas estaduais e, em alguns casos, obrigou o parcelamento dos salários dos servidores, como Goiás, Minas Gerais, Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul.

Sempre polêmica e atual, a necessidade crescente de arrecadação pelo Estado é acompanhada de críticas e da esperança de que uma reforma tributária consiga reduzir a pesada carga tributária brasileira, por outro lado a maioria dos governantes é resistente às reformas administrativas, previdenciárias e a própria modernização do Estado, medidas que possibilitariam o corte das despesas e, eventualmente, o equilíbrio orçamentário.

Por fim, cabe registrar o projeto de reforma tributária apresentado pelo Governo Federal (PL 3.887/20) com a intenção de simplificar o sistema tributário brasileiro extinguindo tributos como PIS, COFINS, ICMS e ISS e criando o Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS), buscando modernizar a arrecadação de tributos e impostos e favorecendo a competitividade das empresas, segue parado no Congresso Nacional.

Juntamente com o citado projeto, tramitam propostas de alterações da Constituição Federal, a PEC 45/2019, com origem na Câmara dos Deputados e a PEC 110/2019, com origem no Senado, que também versam sobre a reforma tributária e estão pendentes de análise há 3 anos. O tema é complexo e, apesar da urgência de uma reforma profunda no sistema tributário brasileiro, existem dificuldades

na formação de um consenso político e, dificilmente, serão apreciadas no ano de 2022.

Porém, diante da inércia legislativa, as grandes alterações na legislação tributária já estão sendo feitas pelo STF, que assume o papel de legislador ao reinterpretar de forma inovadora, normas já positivadas e utilizadas reiteradamente pelas Administrações Tributárias, com impactos que ainda serão mensurados.

Mas, como os interesses nem sempre são republicanos e as eleições estão chegando, surgiu uma proposta com grande apelo popular que, inspirada na decisão do STF, amplia os setores que devem ter limitação de alíquotas do ICMS. Foi apresentado pela Mesa Diretora da Câmara dos Deputados, com tramitação em regime de urgência, o PLP 18/22, que considera bens e serviços essenciais os relativos aos combustíveis, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo e que devem ser tributados com a alíquota modal do ICMS - em torno de 17%. A Câmara e o Senado aprovaram a proposta por expressiva maioria e com agilidade poucas vezes observada no Congresso Nacional, já que havia grande pressão política pela aprovação, mesmo tornando inviável os orçamentos estaduais do corrente exercício, tendo em vista a perda bilionária na arrecadação.

A proposta, já sancionada como Lei Complementar nº 194, de 23 de junho de 2022, provavelmente será objeto de questionamento junto ao STF. Contudo, em que pese as críticas que possam existir, o normativo tem o mérito de retirar os governos estaduais da zona de acomodação, forçando a busca de uma reformulação da tributação das operações de consumo, ou mesmo apoiando uma reforma tributária mais ampla, de forma que atenda às necessidades da arrecadação, mas sem privilégios e conchavos com grupos econômicos influentes, que hoje possuem generosos benefícios fiscais e criam distorções alocativas. Um modelo de tributação que seja justo, com a distribuição dos impostos de forma mais equânime e ainda incentive a produção e a locação dos recursos na economia. Não será fácil que essa utopia vire realidade, mas é uma necessidade para o País.



REFERÊNCIAS

REFERÊNCIAS

REFERÊNCIAS

ALINK, Matthijs; KOMMER, Victor Van. Manual de Administração Tributária. Tradução: Vinicius Pimentel de Freitas. IBFD, 2011. ISBN 978-90-8722-102-7.

ALLES, Thaís Engelmann Teixeira. O regime da substituição tributária “para frente” e a concorrência desleal. Revista de Direito da Empresa e dos Negócios, v. 1, n. 1, p. 115-140, 2017.

BANCO MUDIAL. Um Ajuste Justo: Análise da eficiência e equidade do gasto público no Brasil. 2017. Disponível em: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/884871511196609355/pdf/121480-REVISED-PORTUGUESE-Brazil-Public-Expenditure-Review-Overview-Portuguese-Final-revised.pdf>

BALEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito. 7ª ed. São Paulo; [s.n], 2018.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Calos. Gestão do setor público: estratégia e estrutura para um novo Estado. In BRESSER-PREIRA, Luiz Carlos; SPINK, Peter (Org.). Reforma do Estado e administração pública gerencial, [s.l.], n. 1, p. 21-38, 2001. Disponível em: <http://www.bresserpereira.org.br/papers/1998/98-gestaodosetorpublico-estrategia&estrutura.pdf>

BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei 3.887, de 21 de julho de 2020. Institui a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços – CBS, e altera a legislação tributária federal. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2258196>.

_____. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda à Constituição 45, de 03 de abril de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2258196>.

_____. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar PLP 18, de 11 de março de 2022. Altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966,

e a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, para considerar bens e serviços essenciais os relativos aos combustíveis, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2317648>.

_____. Constituição. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm.

_____. Código Tributário Nacional. Lei ordinária nº 5.172/66. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm.

_____. Lei Complementar nº 24/75. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm.

_____. Lei Complementar nº 87/96. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm.

_____. Lei Complementar nº 194/22. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp194.htm.

_____. Lei nº 10.622/02. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10633.htm.

_____. Lei nº 8.723/93. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8723.htm.

_____. Ministério da Economia. Conselho Nacional de Política Fazendária. Convênio 142/18: Dispõe sobre os regimes de substituição tributária do ICMS. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2018/CV142-18>.

_____. Ministério da Economia. Conselho Nacional de Política Fazendária. Convênio 110/07: Dispõe sobre o regime de substituição tributária do ICMS devido nas operações com combustíveis e lubrificantes. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2007/CV110-07>.

_____. Ministério da Economia. Conselho Nacional de Política Fazendária. Ato COTEP/ICMS 47/03: Aprova o programa de computar SCANC – Sistema de Captação e Auditoria dos Anexo de Combustíveis

e sua utilização. Disponível em:
https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/atos/2003/ac047_03.

_____. Ministério da Economia. Conselho Nacional de Política Fazendária. Diretrizes e Recomendações Técnicas para o Aperfeiçoamento da Gestão Fiscal. [s.l.: s.n.], 2014.

_____. Receita Federal do Brasil. Demonstrativos dos Gastos Tributários da União de 2017 a 2021. Disponível em <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/dgt-ploa>

_____. Resolução 22/89 do Senado Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/congresso/rsf/rsf%2022-89.htm.

_____. Senado Federal. Proposta de Emenda Constitucional 110, de 09 de julho de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI N° 1.851/AL. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Tribunal Pleno. 2002. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADI&documento=&sl=1851&numProcesso=1851>.

_____. RE 593.849 - MG. Relator: Ministro Edson Fachin. Tribunal Pleno. 2016. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoDetalhe.asp?incidente=2642284>.

_____. AG.REC. RE 1.097.998- MG. Relator: Ministro Dias Toffoli. Tribunal Pleno. 2018. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=315187573>.

_____. RE 714.139 – SC. Relator: Ministro Marco Aurélio. Tribunal Pleno. 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4307031>.

CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 18ª. São Paulo: Malheiros, 2020

CARRAZZA, Roque Antônio. O ICMS e o Regime de substituição Tributária Adotado. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (Coords.). Curso Avançado de Substituição Tributária – Modalidades e

Direitos do Contribuinte. 3 ed. – São Paulo: Malheiro; Porto Alegre: IET, 2020. P. 251-273.

CARVALHO, Tadeu Neiva. Diagnóstico do Ageism no Serviço Público Brasileiro: A Necessidade de Combater o Preconceito Projetado para o Futuro do Servidor. Revista da GGU, [s.l.], v. 13, p. 106-120, 2021.

CASTRO, I.R. de; MORAES, R.R. O ICMS e a guerra fiscal entre estados: uma análise a respeito desse tributo. Revista de Administração e Contabilidade 2 (3), 2015. P 2-17.h

CHIAVENATO, Idalberto. Recursos humanos na empresa: pessoas, organizações e sistemas. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1994. P. 67-76.

COELHO. Sacha Calmon Navarro. Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

COUTINHO, Lucas; MONASSA, Clarissa Chagas Sanches. Vantagens e desvantagens da Substituição Tributária e da Antecipação Tributária do ICMS no Estado de São Paulo: Análise de um modelo ideal. REGRA- Revista eletrônica de Graduação do UNIVEM – ISSN 1984-7866, v. 6, n. 1, 2014.

Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte à luz da atual jurisprudência do STF/ Arthur M. Ferreira Neto e Rafael Nichele (coords.). 3 ed. São Paulo: Malheiros; Porto Alegre: IET, 2020.

DE ARAÚJO, Maria Lírida Calou *et al.* Tendência evolutiva da substituição tributária na administração fazendária e o princípio da praticidade. Pensar-Revista de Ciências Jurídicas, v. 14, n 2, p. 307-320, 2009.

DE MEDEIROS, Luiz Antônio. A CPI da Pirataria: os segredos do contrabando e da falsificação no Brasil. Geração Editorial, 2005.

DISTRITO FEDERAL. Decreto 18.855/97, de 22 de novembro 1997. Disponível em: <http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=18955&txtAno=1997&txtTipo=6&txtParte>. Acesso em: 13 de novembro, 2021.

_____. Lei 1.254/96, de 08 de novembro de 1996. Disponível em:

<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=1254&txtAno=1996&txtTipo=5&txtParte>. Acesso em: 13 de novembro, 2021.

_____. Lei 4.717/11, de 27 de dezembro de 2011. Disponível em: <https://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=4717&txtAno=2011&txtTipo=5&txtParte>. Acesso em 13 de novembro, 2021.

_____. Lei 5005/12, de 21 de dezembro de 2012. Disponível em: <https://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=5005&txtAno=2012&txtTipo=5&txtParte>. Acesso em: 13 de novembro, 2021.

FERREIRA NETO, Arthur M. Fundamentos Filosóficos da Responsabilidade Tributária. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (Coords.). Curso Avançado de Substituição Tributária – Modalidades e Direitos do Contribuinte. 3 ed. – São Paulo: Malheiro; Porto Alegre: IET, 2020. P. 21-60.

FERRAZ, Roberto. Pressupostos Fáticos de Imposição na Substituição Tributária. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (Coords.). Curso Avançado de Substituição Tributária – Modalidades e Direitos do Contribuinte. 3 ed. – São Paulo: Malheiro; Porto Alegre: IET, 2020. P. 99-106.

GASSEN, V.; D'ARAÚJO, P.J.S.; PALINO, S.R. da F. 2013. Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. Sequência, Florianópolis, n. 66, p. 213-234, 2013.

GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana. Finanças Públicas: Teoria e Prática no Brasil. 5ª ed. Rio de Janeiro: [s.n.], 2016.

GIL, Antônio Carlos. Como elaborar projetos de pesquisa. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. Métodos e técnicas de pesquisa social. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1994.

GONZALES, Alexandre; CORRAR, Luiz João. Reflexo da introdução da substituição tributária de ICMS na arrecadação do Estado de São Paulo. Enfoque: Reflexão Contábil, V. 29, n. 3, p. 64-75, 2010.

GRECO, Marco Aurélio. Substituição tributária (antecipação do fato gerador). 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

HARADA, Kiyoshi. ICMS: doutrina e Prática. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2019.

IBGE. IBGE – Síntese de Indicadores Sociais. [S.l.: s. n.], 2020. E-book.

IBPT. Estudo Sobre Sonegação Fiscal das Empresas Brasileiras, 2020. Disponível em: <https://ibpt.com.br/estudos/sonegaçãofiscaldasempresas>. Acesso em 15/04/22.

JÚNIOR, Roberto Biava; Oyadomari, José Carlos Tiomatsu. Impactos da substituição Tributária na Lucratividade e nos Custos Empresariais. Revista de Contabilidade da UFBA, v. 4, n. 2, p. 71-91, 2010.

JUSTEN FILHO, Marçal. Sujeição tributária passiva. Belém: CEJUP, 1986.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 41ª ed. São Paulo: Malheiros, 2020.

MANEIRA, Eduardo. Da Substituição Tributária “para frente” no ICMS. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, nº 95. p. 56-64, 2003.

MARTINS, Ives Grandra da Silva. Sistema tributário na Constituição de 1988. Saraiva, 1998

_____. Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS: Noeses, 2014.

_____. Responsabilidade Tributária dos Grupos Econômicos. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (Coords.). Curso Avançado de Substituição Tributária – Modalidades e Direitos do Contribuinte. 3 ed. – São Paulo: Malheiro; Porto Alegre: IET, 2020. P. 139-155.

MEIRA JUNIOR, José Julberto. ICMS: substituição tributária uma visão crítica. 2 ed. Curitiba: Juruá, 2019.

MELO, José Eduardo Soares. ICMS: teoria e prática. 15ª ed. São Paulo: Livraria do Advogado, 2019.

MORAES, Alexandre. Direito Constitucional. 36. Ed. São: Atlas, 2020.

ORAIR, Rodrigo Octávio. Estimativa da Carga Tributária de 2013. Carta de Conjuntura, nº 23, p. 91-94, IPEA, 2014. Disponível em:

http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/4324/1/Carta_Conjuntura_n23_estimativa.pdf

OLIVEIRA, L. M. *et al.* Manual de Contabilidade Tributária: Textos e testes com as respostas. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

PAES, Nelson Leitão. Os efeitos dos parcelamentos sobre a arrecadação tributária. Estudos Econômicos. São Paulo, V. 44, nº 2, p. 323-350, 2014. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/ee/a/wwwm6zVpt997MSQnMYXfSjJb/?format=pdf&lang=pt>.

PAULSEN, Leandro. A Substituição Tributária no Direito Europeu. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (Coords.). Curso Avançado de Substituição Tributária – Modalidades e Direitos do Contribuinte. 3 ed. – São Paulo: Malheiro; Porto Alegre: IET, 2020. P. 61-87.

_____. Curso de direito tributário completo. 12ª ed. São Paulo: [s,n.], 2021.

PISCITELLI, Tathiane. Tributação Indireta da Economia Digital: o Brasil está pronto para aderir às Orientações da OCDE? Revista Direito Tributário Atual, n. 43, p. 524-543, 2019. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1459>

PRODANOV, Cleber Cristiano; DE FREITAS, Ernani Cesar. Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. 2ª ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

RAUPP, F. M; BEUREN, I.M. Metodologia de pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREM, I. M. (Org.). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade teoria e prática, São Paulo; Atlas, 2003. P. 76-97.

REZENDE, J.A; PEREIRA, C.A; ALENCAR. RC. Contabilidade Tributária. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

SANTAGADA, Salvatore. Uma Primeira Abordagem Social e Histórica. Pensamento Plural, Universidade Federal de Pelotas., [s. l.], v. 1, p. 113-142, 2007.

SIQUEIRA, Marcelo Littieri; RAMOS, Francisco S. A economia da sonegação; teorias e evidências empíricas. Revista de Economia

Contemporânea. [s. l.], v. 9, n. 3, p. 555-581, 2005. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/s1415-98482005000300004>.

TORRES, Marcelo Douglas de Figueiredo. Estado, democracia e administração pública no Brasil. Rio de Janeiro: editora FGV, 2004.

VIOL, Andrea Lemgruber. A administração tributária moderna e a maximização do cumprimento tributário; algumas reflexões sobre o caso brasileiro. Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiro. [s. l.], v. 2, p. 50-82, 2015. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/publicações/revista-da-receita/revistarfbv3.pdf#page=161>.



idp

Bo
pro
cit
ref
Miss
são e
idp

idp

A ESCOLHA QUE
TRANSFORMA
O SEU CONHECIMENTO