FACULDADE METODISTA DO ESPÍRITO SANTO
PROGRAMA DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

ROBSON AUGUSTO DAINEZ CONDÉ

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS NAS OPERAÇÕES COM COMBUSTÍVEIS DERIVADOS DO PETRÓLEO

VILA VELHA – ES
2008

ROBSON AUGUSTO DAINEZ CONDÉ

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS NAS OPERAÇÕES COM COMBUSTÍVEIS DERIVADOS DO PETRÓLEO

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Direito da Faculdade Metodista do Espírito Santo, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Profº. Especialista Luiz Augusto Bellini.

VILA VELHA - ES
2008

Dedico este trabalho aos meus pais, Jésus e Ana Madalena, que sempre me incentivaram na busca pelo conhecimento.

Agradeço às pessoas que, de alguma forma, colaboraram para a elaboração deste trabalho:
Aos meus pais pela dedicação e esforço em preparar os filhos para as dificuldades da vida;
A minha esposa e companheira pelo apoio e conforto emocional, constantes no lar;
Ao Professor Luiz Augusto Bellini pela orientação segura durante a pesquisa; e
Principalmente a Deus por mais esta conquista.

"Não há nada mais inútil do que fazer bem feito uma coisa que não precisa ser feita."

Peter Drucker

ROBSON AUGUSTO DAINEZ CONDÉ

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS NAS OPERAÇÕES COM COMBUSTÍVEIS DERIVADOS DO PETRÓLEO

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Direito da Faculdade Metodista do Espírito Santo, como requisito parcial para a obtenção do título de bacharel em Direito.

Aprovada em 26 de junho de 1998.

COMISSÃO EXAMINADORA

_____

Profº. Luiz Augusto Bellini
Faculdade Metodista do Espírito Santo
Orientador

_____

Profª. Ana Lúcia de Carvalho
Faculdade Metodista do Espírito Santo

_____

Prof. Gildázio Klippel
Faculdade Metodista do Espírito Santo

RESUMO

O ICMS é um imposto da competência privativa dos Estados e Distrito Federal. Foi criado pela atual Constituição e surgiu da unificação de seis outros tributos. As operações com combustíveis derivados do petróleo sujeitam-se ao regime de substituição tributária do imposto. A antecipação do fato gerador na substituição tributária dos combustíveis não representa uma ofensa à hipótese de incidência no seu aspecto temporal, em vista das modificações na legislação tributária. O instituto está fundamentado na Constituição Federal, em seu artigo 150, § 7º. De acordo com a Carta Magna a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento do imposto cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente. Há grande divergência quanto a legalidade da cobrança do imposto por substituição tributária. O princípio da praticabilidade fundamenta todos os meios e técnicas que viabilizam a aplicação da lei tributária para a cobrança do imposto. Pretende-se ressaltar que essa sistemática traz vantagens para o contribuinte, para o Estado e para o consumidor. Contribui, também, de forma decisiva para a simplificação da fiscalização do imposto e para redução da evasão fiscal.

Palavras-chave: Substituição tributária. Legalidade da cobrança. Princípio da praticabilidade. Simplificação da fiscalização. Redução da evasão fiscal.

ABSTRACT

The ICMS is a tax jurisdiction of deprivation of states and the Federal District. It was created by the current constitution and the unification came from six other taxes. Operations with fuels derived from petroleum subject to the tax system of replacing the tax. The fact generator in anticipation of replacing the fuel tax does not represent an insult to the possibility of impact in his time aspect, in view of changes in tax law. The institute is based in the Federal Constitution, in Article 150, Section 7. According to the constitution the law could give taxpayer obligation of the condition of tax liable to pay tax which fact generator should occur later. There is great dispute over the legality of tax collection by Replacement tax. The principle of practicality moved all means and techniques that enable law enforcement tax to the collection of taxes. It is noteworthy that this systematic benefits for the taxpayer, the state and to the consumer. It also decisively to the simplification of the tax inspection and to reduce tax evasion.

Key-words: Replacement tax. Legality of recovery. Principle of practicability. Simplification of supervision. Reduction of tax evasion.

LISTA DE SIGLAS

ADIn – Ação Direta de Inconstitucionalidade

ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

ANP – Agência Nacional do Petróleo

CIMA – Conselho Interministerial do Açúcar e do Álcool

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária

COTEPE - Comissão Técnica Permanente

CRFB/1988 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

CTN – Código Tributário Nacional

EC – Emenda Constitucional

ICM – antigo Imposto sobre Circulação de Mercadorias

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

ISS - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

IVC - Imposto sobre Vendas e Consignações

IVM – Imposto sobre Vendas Mercantis

LC 87/96 – Lei Complementar 87 de 1996

MME – Ministério das Minas e Energia

RICMS-ES – Regulamento do ICMS do Estado do Espírito Santo

REsp – Recurso Especial

RE – Recurso Extraordinário

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

TRR - Transportador Revendedor Retalhista

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO..... 12

1 O ICMS..... 15

1.1 NATUREZA JURÍDICA DO TRIBUTO..... 16
1.1.1 Origem do ICMS..... 17
1.1.2 Fato Gerador..... 20
1.1.3 Competência tributária..... 22
1.1.3.1 Normas Gerais..... 23
1.1.3.2 Princípio jurídico da legalidade da tributação..... 24
1.2 MODALIDADES DE LANÇAMENTO APLICÁVEIS AO ICMS..... 25
1.3 PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS..... 26

2 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS..... 29

2.1 ASPECTOS LEGAIS, JURISPRUDENCIAIS E DOUTRINÁRIOS.. 32
2.1.1 A Emenda Constitucional 03/93..... 36
2.1.2 A Lei Complementar 87/96..... 37
2.1.3 Regulamentação por convênios e protocolos..... 38
2.1.4 Princípios da segurança jurídica e da não surpresa..... 39
2.1.5 Princípio da praticabilidade da tributação..... 41
2.2 TIPOS DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA..... 42
2.2.1 Substituição Tributária Regressiva, "para trás" ou Diferimento..... 43
2.2.2 Substituição Tributária Progressiva ou "para frente"..... 44
2.2.3 Substituição Tributária Concomitante..... 45
2.3 SUJEIÇÃO PASSIVA..... 45
2.4 O FATO GERADOR PRESUMIDO E SUA BASE DE CÁLCULO... 47

3 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DE COMBUSTÍVEIS DERIVADOS DO PETRÓLEO NO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO..... 50

3.1 NORMAS APLICÁVEIS..... 54
3.1.1 A CRFB/1988 e a LC 87/96..... 54
3.1.2 O Convênio 81/93..... 55
3.1.3 O Convênio 139/01..... 56
3.1.4 O Convênio 03/99..... 57
3.1.5 O Convênio 54/02..... 58
3.1.6 O RICMS-ES 59
3.2 OPERAÇÕES INTERNAS E INTERESTADUAIS..... 60
3.3 RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO TRIBUTO..... 63
3.3.1 Contribuinte Responsável..... 63

3.3.2 Prazos para Recolhimento..... 64
3.4 FISCALIZAÇÃO DO IMPOSTO PELO ESTADO..... 65

CONSIDERAÇÕES FINAIS..... 67

REFERÊNCIAS..... 71

INTRODUÇÃO

O Brasil é um dos países com a maior carga tributária do mundo e vários foram os motivos que nos levaram a fazer parte desse triste "*ranking*". Para custear os gastos do governo e promover o crescimento do país é necessário investimento público cujos valores subsidiados têm aumentado a cada ano.

A conseqüência mediata dessa necessidade de recursos é a criação de novas fontes de custeio para as despesas do Estado. O reflexo lógico é o aumento da carga tributária, por meio de novos tributos ou pela majoração dos já existentes. Essa é uma medida que vem sendo adotada por todos os entes da federação, muitas vezes sem respeitar os limites constitucionais estabelecidos.

Na distribuição de competências tributárias, os Estados receberam grande parcela de autonomia para legislar sobre o seu principal tributo – o ICMS, imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Este imposto está regulamentado por 27 legislações diferentes no país, já que cada Estado e o Distrito Federal têm competência para legislar sobre o tributo.

A diversidade de legislações e de tributos da União, dos Estados, do Distrito Federal e Municípios acabam por desestimular as empresas a manterem a correta escrituração fiscal, fomentando a informalidade do mercado e a sonegação fiscal. Tal fato provoca a redução da arrecadação pelos Estados e dificulta sobremaneira a fiscalização do imposto. Um industrial de São Paulo, por exemplo, que efetue operações interestaduais de venda para todo o país, está obrigado a conhecer e cumprir 27 legislações diferentes sobre o ICMS.

Há tempos se busca uma sistemática que possa reduzir ou amenizar os efeitos nocivos do sistema tributário nacional na economia do país, e, principalmente, que proporcione efetividade na fiscalização do tributo por meio de uma arrecadação maior e uma fiscalização mais simples. Assim, o legislador constituinte implementou a substituição tributária, estabelecendo que a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente.

Este instituto está previsto também no art. 128 do Código Tributário Nacional (CTN), embora muitos propugnam contra sua validade, defendendo que o dispositivo esteja sem eficácia pela sua incompatibilidade com princípios tributários constitucionais.

Àqueles que defendem a substituição tributária alegam que o instituto apóia-se em dois valores básicos: a certeza fiscal, consubstanciada na necessidade de assegurar recursos com alto grau de previsibilidade; e a segurança fiscal viabilizada por medidas de controle e combate a evasão fiscal.

O ICMS é um imposto cujo lançamento é feito, basicamente, por homologação. Trata-se de modalidade em que o contribuinte apura e recolhe o imposto e o Estado homologa expressamente ou tacitamente o procedimento. O que ocorre, na maioria das vezes, é a homologação tácita, ou seja, pela inércia do Estado, aquele procedimento adotado pelo contribuinte presume-se regular.

A busca e a concorrência entre os Estados por instrumentos que facilitem a fiscalização das obrigações tributárias e assegurem uma arrecadação mais significativa e mais eficiente é cada vez mais intensa, pelo que parecem vivenciar uma verdadeira “guerra fiscal”.

O presente trabalho apresenta como tema a substituição tributária do ICMS nas operações com combustíveis derivados do petróleo. A escolha do tema foi feita por sua notória importância no contexto jurídico nacional. O combustível é um produto de grande necessidade e com expressivo volume de vendas, atingindo os mais variados setores da economia. Aliado a isto os Estados têm utilizado a substituição tributária como forma alternativa de recolher mais imposto com menor esforço.

Ao demonstrar a forma como é utilizada a substituição tributária na referida atividade, pretende-se, ao final do trabalho, ressaltar que essa sistemática contribui de forma decisiva para simplificar a fiscalização do imposto e para reduzir a evasão fiscal, podendo ser adotada em outros setores produtivos.

Para tanto pretende-se investigar qual é o entendimento doutrinário e jurisprudencial sobre a legalidade da substituição tributária. Além disso, pretende-se demonstrar como essa técnica de tributação é aplicada nas operações internas e interestaduais com combustíveis derivados do petróleo, desde as refinarias, passando pelas distribuidoras, até o consumidor final.

Examinando a relevância do tema no contexto nacional estabeleceu-se alguns objetivos específicos a serem alcançados: apresentar a substituição tributária do ICMS e os limites da competência legal dos Estados em sua utilização; esclarecer que a sistemática da substituição tributária não fere os princípios da segurança jurídica e o da não surpresa; demonstrar que a antecipação do fato gerador na substituição tributária dos combustíveis não representa uma ofensa à hipótese de incidência no seu aspecto temporal, em vista das modificações na legislação tributária e dos posicionamentos jurisprudenciais sobre o assunto; explicar que essa sistemática facilita a escrituração das empresas que operam com combustíveis derivados do petróleo; e verificar como a substituição tributária nesta atividade simplifica o trabalho dos Estados na fiscalização do ICMS.

Sob um ponto de vista efetivamente crítico, será feita a pesquisa e análise da compatibilidade desta sistemática de substituição tributária com a Constituição Federal, incluindo seus aspectos legais, bem como os diversos posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais acerca do tema.

Sua abrangência terá como base a atual sistemática tributária adotada no país, implementada pela Constituição Federal de 1988, pelo Código Tributário Nacional, pela lei complementar 87/96, pelas leis ordinárias, pelos convênios celebrados entre os Estados, pela doutrina tributária, pela jurisprudência acerca do assunto e, ainda, por citações, artigos e publicações pertinentes.

O trabalho observará, primordialmente, as seguintes espécies de método-científico: o método histórico, analisando o contexto das mudanças ocorridas a partir de acontecimentos passados; o método bibliográfico e documental, utilizando como fontes os livros e a legislação tributária, nela compreendidos a Constituição Federal, os Tratados Internacionais, o Código Tributário Nacional, a lei complementar 87/1996, as leis ordinárias atinentes ao tema e as normas complementares.

No capítulo 1 é abordado os aspectos gerais do ICMS, as modalidades de lançamento aplicáveis ao tributo e o princípio da não cumulatividade do imposto. O capítulo 2 demonstra os fundamentos legais e doutrinários da substituição tributária, bem como as críticas ao instituto. O capítulo 3 destina-se ao estudo da substituição tributária nas operações com combustíveis derivados do petróleo, onde são apresentados os responsáveis pelo recolhimento do tributo e os benefícios de sua aplicação na fiscalização do imposto.

1 O ICMS

Segundo o artigo 145 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/1988), os tributos que podem ser instituídos pelos entes da Federação são impostos, taxas e contribuição de melhoria.

> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
> I - impostos;
> II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;
> III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas (BRASIL, 1988).

O ICMS é um imposto incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Isto é o que dispõe o artigo 155, inciso II da CRFB/1988 e o artigo 1º da Lei Complementar nº 87/1996, conhecida como Lei Kandir, cujo teor importa citar.

> Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (BRASIL, 1996).

Pode-se deduzir do disposto acima que a Lei Kandir repetiu o texto da CRFB/1988, reservando aos Estados e ao Distrito Federal a atribuição de criar o ICMS. Somente estes entes políticos podem instituí-lo e por isso se diz que o ICMS é um imposto cuja competência tributária é privativa de cada uma dessas unidades da Federação (BORBA, 2003a).

Devido aos valores significantes de sua arrecadação, o ICMS representa o principal imposto dos Estados motivo pelo qual, também, é o maior alvo dos questionamentos judiciais pelos contribuintes. Pretendemos, durante esta pesquisa, apresentar alguns questionamentos quanto à substituição tributária do imposto.

1.1 NATUREZA JURÍDICA DO TRIBUTO

Segundo o artigo 4º do CTN a natureza jurídica de um tributo é determinada pelo seu fato gerador. Isso impõe que ao classificar um tributo como imposto, taxa ou contribuição de melhoria deve-se observar o fato gerador deste tributo, sendo irrelevante para a classificação do tributo, a denominação e a destinação da sua arrecadação.

> Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:
> I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
> II - a destinação legal do produto da sua arrecadação (BRASIL, 1966).

O ICMS é **imposto** conforme **denominação** estabelecida pela CRFB/1988. Agora vejamos se este tributo está corretamente enquadrado. A definição de imposto encontra-se no artigo 16 do CTN que o define como "[...] tributo cuja obrigação tem por fato gerador **uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte**" (BRASIL, 1966, grifo nosso).

De fato, a natureza jurídica do ICMS é de imposto, pois a obrigação tributária de pagar o tributo nasce com a ocorrência de um fato gerador não vinculado a uma contraprestação estatal específica em relação ao contribuinte. Por exemplo, uma vez ocorrida a circulação de mercadoria, um dos fatos geradores do ICMS, surge para o sujeito passivo, a obrigação tributária de pagar o tributo, não havendo nenhuma contraprestação estatal específica relacionada àquele contribuinte que deu causa ao fato gerador.

Diz-se que o imposto é um tributo não vinculado por excelência, já que o seu fato gerador é uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (BORBA, 2003a).

Diversamente, por exemplo, a taxa é um tributo cobrado tendo em vista a prestação de serviços públicos específicos e divisíveis, efetivamente prestados ou potencialmente colocados à disposição do contribuinte, ou, ainda, pelo simples exercício do poder de polícia. Isto é o que se pode depreender do artigo 77 do CTN.

> Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva

> ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição (BRASIL, 1966).

Da interpretação desse dispositivo verifica-se que as taxas são tributos vinculados, isto é, no fato gerador revela-se a presença da atividade estatal diretamente vinculada ao sujeito passivo.

1.1.1 Origem do ICMS

O ICMS, imposto criado pela atual Constituição, surgiu da unificação de seis outros previstos na Constituição de 1967. Os impostos eram: imposto sobre a circulação de mercadorias; imposto único sobre minerais; imposto único sobre combustíveis líquidos e gasosos; imposto único sobre energia elétrica; imposto sobre transportes; e imposto sobre comunicações (BORBA, 2003b).

Em razão da complexidade do imposto resultante dessa fusão, o constituinte originário de 1988 deu especial atenção ao referido tributo, reservando-lhe os doze incisos do § 2º e os §§ 3º a 5º do artigo 155 da CRFB/1988 (BRASIL, 1988).

O ICMS surgiu como “Imposto sobre Vendas Mercantis - IVM” (1922-1936), transformou-se em “Imposto sobre Vendas e Consignações - IVC” (1936-1965), posteriormente em “Imposto sobre a Circulação de Mercadorias - ICM” (1965-1989), até chegar ao formato atual. Importante ressaltar o momento em que o “Imposto sobre Vendas e Consignações-IVC” foi transformado em “Imposto sobre a Circulação de mercadorias-ICM”. Até então, o IVC incidia cumulativamente em qualquer operação sobre mercadorias, o que se apresentava indesejável economicamente para as empresas. Entretanto, quem suportava toda a carga de um imposto sempre era o consumidor final. Em 1965, foi adotado um novo critério de tributação, de modo a torná-la mais imparcial. Surgia aí o ICM, com a utilização da técnica de **não-cumulatividade** que, posteriormente, foi absorvida pelo ICMS criado pela atual Constituição (ROSA, 2008b).

Desde a sua criação até sua atual regulamentação pela Lei Complementar n° 87/96, o ICMS foi submetido a normas como decretos-lei, leis complementares, convênios,

resoluções e várias discussões foram travadas a respeito do que realmente seria o fato gerador deste imposto.

Na sua redação original, o CTN, ao tratar do assunto, chegou a imprimir uma natureza mista à hipótese de incidência do ICMS quando esta versava sobre operação de fornecimento de mercadorias cumulada com a prestação de serviço de instalação.

> Art.53 [...]
> § 3º Na saída decorrente de fornecimento de mercadorias nas operações mistas de que trata o § 2º do artigo 71, a base de cálculo é o preço de aquisição das mercadorias, acrescido de percentagem de 30% (trinta por cento) e, incluído, no preço, se incidente na operação, o imposto sobre produtos industrializados (BRASIL, 1966).

Com o advento do Decreto-lei n° 406 de 31.12.1968, este dispositivo foi revogado e o legislador houve por bem determinar que o ICM incidisse apenas nas seguintes operações:

- circulação de mercadorias, assim entendidas como a saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor;

- a entrada em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior pelo titular do estabelecimento; e

- o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares (BRASIL, 1968).

O legislador entendeu, ainda, necessário especificar no artigo 8º do Decreto-lei os serviços que serviriam de base para a cobrança de um outro imposto, o ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza), de competência dos Municípios. Relacionou-os, assim, em uma lista onde cada item constitui uma hipótese de incidência distinta do ISS, onde só incidirá o referido tributo, ainda que haja fornecimento de mercadoria junto com o serviço.

> Art. 8° O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa.
> § 1° Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias (BRASIL, 1968).

No § 2º do mesmo artigo, estabeleceu que o fornecimento de mercadorias cumulado com prestação de serviços não especificados na referida lista ficaria sujeito ao ICM (BRASIL, 1968).

Tentava-se, assim, fazer a distinção entre as hipóteses de incidência dos dois impostos - ICM e ISS.

Com o passar dos anos, novos serviços e produtos foram surgindo e a demanda do consumidor aumentou significativamente. Não bastava mais a especificação dos serviços que estavam fora do alcance tributável do ICM (ROSA, 2008b).

Com a CRFB/1988, promulgada em 05 de Outubro de 1988, o ICM teve sua hipótese de incidência alargada. Passou a abranger, também, as operações sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, passando a denominar-se ICMS. É o que preceitua o artigo 155, inciso II da Carta Magna Brasileira (BRASIL, 1988).

Não foi só a hipótese de incidência do ICMS que a CRFB/1988 alterou. No artigo 34, § 8° do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), foi determinado que se, no prazo de 60 dias contados da promulgação da Constituição, não fosse editada lei complementar para regular a instituição desse imposto, o tributo seria regido por convênios celebrados entre os estados-membros da Federação.

> Art. 34 [...]
> § 8º Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, b, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria (BRASIL, 1988).

Foi justamente o que aconteceu. Em dezembro de 1988 fora celebrado o convênio n° 66, traçando normas gerais sobre o ICMS aplicáveis em todo território nacional e, somente em 1996, com a edição da Lei Complementar 87 de 1996 (LC 87/96), regulamentou-se definitivamente a matéria.

Com a promulgação desta lei em 1996, o Estado do Rio de Janeiro propôs a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) nº 715 contra o convênio nº 66, pugnando contra sua validade. Entretanto, o mesmo havia perdido sua eficácia com o advento da nova lei e não haveria que se falar em inconstitucionalidade daquele convênio. Assim, o Supremo Tribunal Federal (STF) considerou prejudicada a ADIn.

> Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, julgar prejudicada a ação direta, por revogação superveniente do ato impugnado (BRASIL, 1997).

A LC 87/96, em síntese, repetiu aquilo que preconizava o texto constitucional e o convênio nº 66. Entretanto, mais especificamente, tratou dos assuntos dispostos no § 2°, inciso XII, do artigo 155 da CRFB/1988, que atribui à lei complementar a incumbência de estabelecer normas gerais a respeito do ICMS, como fixação de alíquotas, base de cálculo e fato gerador.

Atualmente, embora o ICMS esteja regulamentado como previu o legislador constituinte, ainda existem muitas discussões quando a questão envolve o fato gerador do tributo ou sua hipótese de incidência.

1.1.2 Fato Gerador

Várias expressões são utilizadas para designar o antecedente que prescreve a prestação de cunho fiscal. Fala-se em pressuposto de fato do tributo, suporte fático, fato imponível, hipótese de incidência, fato gerador etc. No direito brasileiro vemos reiteradamente o emprego da expressão fato gerador embora não seja a melhor expressão.

> [...] a expressão fato gerador é a mais utilizada pela doutrina brasileira de Direito Tributário e, de todas elas, a mais infeliz porque o “fato gerador” não gera coisa alguma além de confusão intelectual. Para que possa existir a relação jurídica tributária é necessário que, antes, tenha ocorrido a incidência da regra jurídica tributária sobre o “fato gerador” e, em conseqüência, irradiado a relação jurídica tributária. (BECKER, 1998, p. 318).

Segundo o professor Paulo de Barros Carvalho

> Manifestações de crítica a esse esquema terminológico foram deduzidas no seio de nossa melhor doutrina. Amílcar de Araújo articulou restrições. Souto Maior Borges salientou a distinção que deve existir entre o desenho abstrato de um evento e sua concretude factual. Foi, entretanto, Alfredo Augusto Becker quem levantou, decididamente, as grandes indagações que expuseram à luz as flagrantes impropriedades que o uso daquela forma de linguagem pode ensejar, dando especial relevo ao detrimento que por certo traz ao já precário acervo da simbologia jurídica (CARVALHO, 2005, p. 246).

Para essa corrente da doutrina a expressão fato gerador não foi a melhor opção para designar o antecedente da norma. A despeito das críticas doutrinárias, a expressão fato gerador é amplamente adotada no país e aceita pelos tribunais, embora reconheçam a impropriedade do termo.

> Contra essa verdade, penetrada de indestrutível convicção científica, conspiram certos magistérios ao admitirem a procedência das críticas aduzidas, porém justificando a continuidade do emprego da expressão, com o simplório argumento de que, apesar disso, como é a fórmula escolhida pelo legislador, vamos persistir no seu uso (CARVALHO, 2005, p. 247).

Segundo o artigo 146, inciso III, alínea “a” da CRFB/1988, a definição do fato gerador de um imposto é incumbência da lei complementar a nível de norma geral, aplicável em âmbito nacional:

> Art. 146. Cabe à lei complementar:
> [...]
> III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
> a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
> [...]. (BRASIL, 1988).

O artigo 2º da Lei Complementar nº 87/96, no exercício da atribuição que lhe foi conferida pelo artigo 146 da CRFB/1988, estabeleceu nos incisos I a V e § 1º do mesmo artigo os fatos geradores do ICMS.

> Art. 2º. O imposto incide sobre:
> I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
> II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
> III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
> IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
> V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.
> § 1º O imposto incide também:
> I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;
> II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

> III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente (BRASIL, 1996).

São situações, delimitadas pela norma geral, que uma vez ocorridas, faz surgir a obrigação de pagar o tributo. Vale lembrar que a Lei Kandir, ao elencar as situações em que o imposto poderá incidir, está delimitando os limites de atuação dos Estados quando instituírem o imposto. A obrigação tributária, portanto, só surgirá quando ocorrer as situações previstas na lei estadual ou distrital que instituiu o imposto.

1.1.3 Competência tributária

A competência tributária é delimitada pela Constituição Federal que atribui aos entes federados parcela do Poder Tributário do Estado para que instituam tributos previamente definidos.

> Organizado juridicamente o Estado com a elaboração de sua Constituição, o Poder Tributário, como o poder público em geral, fica delimitado e, em se tratando de federações, dividido entre os diversos níveis do governo. No Brasil, o poder tributário é partilhado entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. A este poder tributário juridicamente delimitado e, sendo o caso, dividido dá-se o nome de competência tributária. (MACHADO, 2006, p. 54).

O Código Tributário Nacional (CTN) estabelece em seu artigo 6º que a atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena. Ou seja, se a Constituição Federal atribui competência para instituir um tributo a determinado ente federado, somente este pode legislar plenamente sobre o tributo.

Assim, segundo Borba (2003a, p. 58) a competência tributária “É a capacidade que têm União, Estados, Distrito Federal e Municípios, dada pela Constituição Federal, de instituírem seus respectivos tributos”.

O ICMS, objeto desta pesquisa, é imposto compreendido na competência tributária dos Estados e Distrito Federal, conforme disposto no artigo 155 da CRFB/1988.

> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
> [...]
> II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
> [...](BRASIL, 1988).

A Lei Kandir, no exercício de sua atribuição de norma geral, repete em seu artigo 1º o mesmo dispositivo acima, reiterando que os Estados e o Distrito Federal são os entes políticos que têm a capacidade de instituir o ICMS.

1.1.3.1 Normas Gerais

A CRFB/1988, em seu artigo 146, inciso III, já comentado anteriormente, dispõe que lei complementar deverá estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e suas espécies, fato gerador, base de cálculo, contribuintes, obrigação, lançamento, crédito tributário, prescrição e decadência (BRASIL, 1988).

O **artigo 155, § 2º, inciso XII** do mesmo diploma **enumera as matérias específicas do ICMS que devem ser reguladas por lei complementa**r.

> Art. 155 [...]
> § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
> [...]
> XII - cabe à lei complementar:
> a) definir seus contribuintes;
> b) **dispor sobre substituição tributária**;
> c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
> d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
> e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a"
> f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
> g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.
> h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, *b*;
> i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço. (BRASIL, 1988, grifo nosso).

Em atendimento as exigências constitucionais acima foi editada em 1996 a Lei Complementar nº 87, conhecida como Lei Kandir, dispondo especificamente sobre normas gerais do ICMS e sobre **substituição tributária**, tema desta pesquisa que será aprofundado em momento oportuno.

1.1.3.2 Princípio jurídico da legalidade da tributação

O princípio da legalidade é, no plano do direito constitucional, aquele pelo qual ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, conforme artigo 5º, inciso II da CRFB/1988 (BRASIL, 1988).

No direito tributário o princípio da legalidade vem reforçado no que tange à sua aplicação, já que o legislador constitucional não se satisfez com a disposição genérica da legalidade constitucional. Assim, se aprofundou nos temas constitucionais tributários e formulou, por exemplo, na especificidade do artigo 150, inciso I, da carta constitucional, a exigência de lei para a instituição ou majoração de tributos (BRASIL, 1988).

No CTN a lei é utilizada em seu sentido estrito, ou seja, só é lei a norma jurídica elaborada pelo poder competente para legislar, nos termos da Constituição, observado o processo legislativo (MACHADO, 2006).

Em seu artigo 97 o CTN estabelece que:

> Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:
> I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;
> II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
> III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;
> IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
> V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;
> VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades (BRASIL, 1966).

Assim, conforme exigência do texto constitucional e do artigo 97 do CTN, o tributo só pode ser criado por lei em sentido estrito. É a aplicação do princípio da tipicidade tributária, que tem como característica a vedação quanto a utilização da analogia

para a criação de novas situações tributáveis. Constitui uma das garantias do Estado de Direito, desempenhando sua função de proteção ao direito do cidadão de não se ver sujeito a uma obrigação tributária sem que haja previsão legal.

1.2 MODALIDADES DE LANÇAMENTO APLICÁVEIS AO ICMS

Segundo Baleeiro (2006, p.784) o lançamento "[...] configura ato de vontade pelo qual o Estado aplica a lei a fato jurídico tributário, determinando situação jurídica individual e concreta [...]".

A natureza jurídica do lançamento tributário já foi objeto de grandes divergências doutrinárias. O CTN considera que o crédito tributário, originado do lançamento, é algo diverso da obrigação tributária, ainda que, em essência, pertençam a mesma relação jurídica.

No mesmo diapasão, renomado doutrinador reconhece que o crédito tributário está enquadrado em momento distinto. Antes do lançamento existe a obrigação tributária e a partir dele o crédito tributário. O lançamento é, portanto, ato declaratório da obrigação tributária e constitutivo do crédito tributário (MACHADO, 2006).

A autoridade administrativa, no exercício de sua atividade plenamente vinculada, pode constituir o crédito tributário por meio de três modalidades de lançamento:

- Lançamento direto, de ofício ou ainda "ex officio";
- Lançamento por declaração ou misto; e
- Lançamento por homologação ou autolançamento, que pode ser tácita ou expressa (BORBA, 2003a).

O ICMS é um tributo cujo lançamento se dá essencialmente por homologação. Nesta modalidade de lançamento a Administração Pública transfere para o sujeito passivo as funções de apurar o imposto e recolher o valor devido, sendo por isso conhecido como autolançamento.

Posteriormente, a Administração Pública homologará o procedimento adotado pelo sujeito passivo expressamente ou tacitamente. É o que se depreende do disposto no artigo 150 caput e §§ 1º e 4º do CTN.

> Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.
>
> § 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.
>
> [...]
>
> § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (BRASIL, 1966).

Outra modalidade de lançamento aplicável ao ICMS é o lançamento direto, de ofício ou “ex officio”. Neste caso a autoridade administrativa é quem efetuará a apuração do imposto sem a participação do sujeito passivo. No ICMS, esta modalidade de lançamento ocorre, normalmente, quando o sujeito passivo descumpre o procedimento a que estava obrigado (BORBA, 2003a).

Ou seja, o lançamento do tributo é feito basicamente pelas informações prestadas pelo contribuinte. Se o contribuinte não apura ou não recolhe o imposto, a Administração Pública o fará de ofício por meio do lançamento direto.

1.3 PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS

Entre os princípios enumerados na CRFB/1988 está o da **não cumulatividade** do tributo, aplicável especificamente a algumas espécies tributárias, como o ICMS, o IPI, os impostos residuais, as contribuições sociais residuais e outras.

A não cumulatividade do ICMS está prevista no artigo 155, § 2º, inciso I, da CRFB/1988:

> Art. 155 [...]
> § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

> I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; [...] (BRASIL, 1988).

A não-cumulatividade consiste em transferir ao adquirente, sob a forma de crédito, o valor pago por determinado contribuinte na operação anterior. A função essencial dessa técnica de tributação consiste em efetivamente fazer com que cada contribuinte pague imposto sobre o valor que agregou ao produto.

O STJ através do REsp 90.205-RS se manifestou sobre a questão afirmando que “O objetivo do legislador, ao permitir a dedução, foi o de diminuir o preço final do produto a ser adquirido pelo consumidor, sobre o qual em última análise recai a carga tributária” (STJ, apud ROSA, 2008a).

Como exemplo vamos representar uma indústria vendendo para outra indústria um produto por R$ 1.000,00 que, por sua vez, vende para um varejista por R$ 1.300,00 que finalmente efetua a venda ao consumidor final por R$ 1.700,00, supondo todas as operações sujeitas ao ICMS à alíquota de 10%.

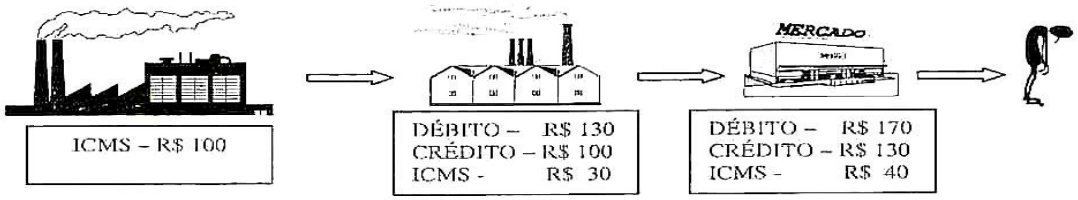

Figura 1 – Aplicação do princípio da não cumulatividade
Fonte: ICMS e Legislação Fiscal (BORBA, 2003b, p. 3).

Pode-se verificar que quando a mercadoria entra no estabelecimento gera um crédito naquele mês, só gerando débito quando ocorrer sua saída do mesmo estabelecimento. Assim na primeira operação, realizada entre industriais foi recolhido R$ 100,00 pela indústria que vendeu; na segunda operação, em que fora efetuada a venda ao varejista, foi recolhido R$ 30,00; e na terceira operação de venda ao consumidor final foi recolhido R$ 40,00. Os valores recolhidos nas três operações totalizam R$ 170,00 que é exatamente o valor do imposto devido desde a origem do produto, com as margens de valor agregado até a venda ao consumidor final.

Como já relatado o ICMS surgiu como “Imposto sobre Vendas Mercantis-IVM” (1922-1936), transformou-se em “Imposto sobre Vendas e Consignações-IVC” (1936-1965), posteriormente em “Imposto sobre a Circulação de Mercadorias-ICM” (1965-1989), até chegar ao formato atual. Até o “Imposto sobre Vendas e Consignações-IVC” adotava-se a técnica da cumulatividade do imposto, que onerava muito o produto até chegar ao consumidor final. Somente com o surgimento do ICM em 1965, passou-se a utilizar o critério da não-cumulatividade do imposto.

A não cumulatividade no ICMS está sujeita ao disposto em lei complementar, pois a CRFB/1988 atribuiu a referida lei a tarefa de disciplinar o regime de compensação do imposto, conforme o artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “c”, da Carta Constitucional (MACHADO, 2006).

> Art. 155 [...]
> § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
> XII - cabe à lei complementar:
> [...]
> c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
> [...] (BRASIL, 1988).

É por meio deste princípio da não-cumulatividade que se busca observar a neutralidade da tributação, ou seja, independentemente de quantas operações ocorreram na cadeia econômica, o imposto será sempre proporcional ao valor agregado ao preço da mercadoria ou serviço.

2 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS

Ocorrendo a situação prevista em lei como necessária e suficiente para a caracterização do fato gerador, nasce a obrigação tributária, consubstanciada no direito do Estado (credor) de exigir de um sujeito passivo (devedor) o pagamento do tributo (objeto da obrigação tributária). É o que se depreende do disposto no artigo 113, § 1º do CTN (BRASIL, 1966).

Se o sujeito passivo deixa de satisfazer a prestação a que está obrigado (pagamento do tributo), aflora a possibilidade do credor exigir o cumprimento daquela prestação em juízo.

O ICMS é um tributo incidente em toda a cadeia circulatória, desde a produção até o consumo final. Assim, a sua fiscalização por parte da Administração Tributária torna-se uma atividade muitas vezes de grande complexidade.

Diversos mecanismos de simplificação e eficiência nesta fiscalização já foram tentados, mas nem todos alcançaram os objetivos pretendidos pela Administração Tributária. Os Estados buscavam uma ferramenta que possibilitasse a redução da sonegação fiscal e foi neste contexto que instituiu-se a substituição tributária.

Na citação abaixo é apresentado entendimento do professor Hugo de Brito Machado sobre o instituto.

> A pretexto de evitar a sonegação fiscal os Estados instituíram a substituição tributária, ou, mais exatamente, a substituição com antecipação do tributo, que foi sendo gradualmente estendido a vários produtos e hoje alcança praticamente todos (MACHADO, 2006, p. 389).

Esse procedimento está fundamentado no §7º do artigo 150 da CRFB/1988, acrescentado pela EC 03/1993.

> Art. 150 – [...]
>
> § 7º - A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido (BRASIL, 1988).

A Lei Complementar nº 87/1996, editada em substituição ao Convênio 66/88, adotou a substituição tributária, delimitando-a em seu artigo 6º caput e § 1º.

> Art 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que o contribuinte assumirá a condição de substituto tributário.
>
> § 1º A responsabilidade poderá ser atribuída ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto (BRASIL, 1996).

Em artigo sobre substituição tributária, ministro do STJ se manifestou sobre a técnica adotada e aplicada frequentemente nos casos relativos à cobrança do ICMS.

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

O instituto é utilizado hoje tanto por companhias distribuidoras, quanto pelas empresas que, no varejo, efetuam operações com combustíveis derivados do petróleo e álcool etílico hidratado carburante. É utilizado, também, pelas montadoras de automóveis, no que se refere às suas concessionárias, pelas fábricas de cigarros e bebidas, quanto aos atacadistas e varejistas das respectivas redes de comercialização. Esta pesquisa, em sua especificidade, reservou enfoque às operações realizadas pelas refinarias, distribuidoras e postos revendedores com combustíveis derivados do petróleo.

A título de exemplo, vamos citar a ocorrência da substituição tributária em uma suposta cadeia produtiva abrangendo uma indústria, um distribuidor ou varejista e o consumidor final do produto. Identificaremos os agentes com letras maiúsculas da seguinte forma: “A” (indústria), “B” (distribuidor ou varejista) e “C” (consumidor). A técnica da substituição tributária consistiria em atribuir a “A” (indústria) a responsabilidade, como substituto tributário, pela retenção e o pagamento do imposto que seria devido quando “B” (distribuidor ou varejista), substituído tributário, efetuasse a venda a “C” (consumidor).

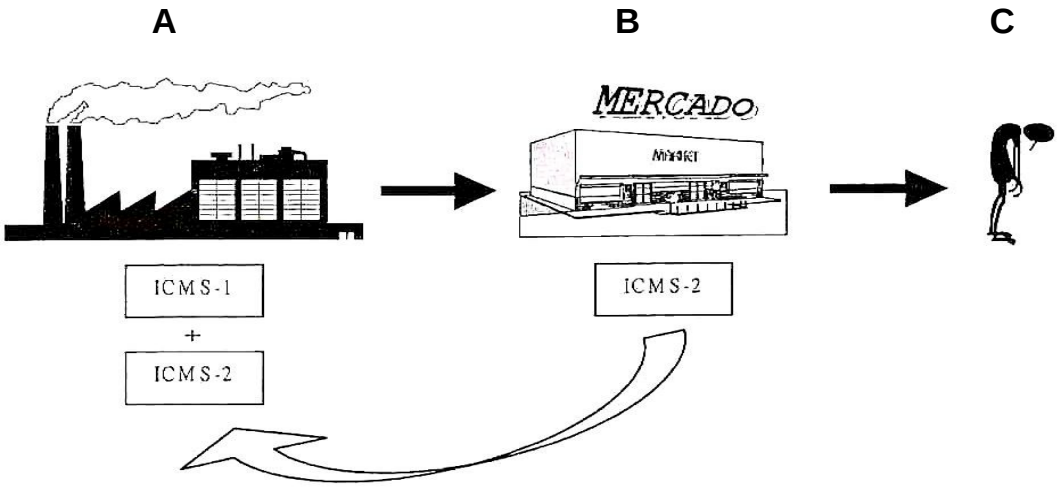

Figura 2 Indústria recolhendo o imposto devido pelo atacadista ou varejista
Fonte: Direito Tributário (BORBA, 2003a, p. 97).

Assim, quando “A” efetuar a venda para “B” deverá destacar e recolher o imposto devido na operação própria (ICMS – 1) e o imposto devido na operação a ser realizada por “B” (ICMS – 2).

Entretanto, para que se possa recolher antecipadamente o imposto sobre um fato tributável ainda não ocorrido, faz-se necessário a presunção de um valor sobre o qual será cobrado o imposto. Este é o alvo principal das críticas ao referido instituto que veremos adiante.

Em material didático sobre substituição tributária (GARCIA; MESSIAS, 2003), foi elencado que a implementação do instituto reflete vantagens para os envolvidos nas operações, tanto para os sujeitos ativo e passivo, quanto para os contribuintes, como se vê a seguir:

a) Para os Estados

- simplifica a tributação;

- combate a sonegação;

- concentra a máquina fiscal num universo menor de contribuintes, reduzindo o custo operacional de fiscalização;

- simplifica a fiscalização dos contribuintes substituídos; e

- possibilita a troca de informações e de experiências entre os Estados sobre operações e mercadorias sujeitas à substituição tributária e sobre empresas substitutas.

b) Para os contribuintes

- para os contribuintes substitutos e substituídos, funciona como um regulador do mercado. Os contribuintes envolvidos terão a certeza de que todos estão pagando o imposto e em conseqüência, não haverá concorrência desleal; e

- uniformiza a legislação tributária quando os Estados firmam acordo para implementar a substituição tributária.

c) Para o consumidor

- os consumidores terão maior certeza de que o imposto pago, embutido no preço do produto, estará sendo recolhido aos cofres públicos (GARCIA; MESSIAS, 2003).

2.1 ASPECTOS LEGAIS, JURISPRUDENCIAIS E DOUTRINÁRIOS

A implementação da substituição tributária no direito brasileiro ocorreu por meio do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.66), conforme se depreende do seu já revogado artigo 58, § 2º, inciso II, que assim prescrevia:

> Art. 58 [...]
> § 2º A lei pode atribuir a condição de responsável:
> I - [...]
> II - ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista, mediante acréscimo, ao preço da mercadoria a ele remetida, de percentagem não excedente de 30% (trinta por cento) que a lei estadual fixar [...] (BRASIL, 1966).

O Ato Complementar nº 34, de 30.01.67, substituiu o referido inciso II do § 2º pelo seguinte:

> [...]
> II - ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido por comerciante varejista, mediante acréscimo:
> a) da margem de lucro atribuída ao revendedor, no caso de mercadoria com preço máximo de venda no varejo marcado pelo fabricante ou fixado pela autoridade competente.
> b) de percentagem de 30% (trinta por cento) calculada sobre o preço total cobrado pelo vendedor, neste incluído, se incidente na operação, o art. 46, nos demais casos. [...] (BRASIL, 1967).

Posteriormente, com o Decreto-lei nº 406, de 31.12.68, os referidos dispositivos foram revogados.

> Art 13. **Revogam-se os artigos** 52, 53, 54, 55, 56, 57, **58,** 71, 72 e 73 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, com suas modificações posteriores, bem como todas as demais disposições em contrário (BRASIL, 1968).

Em 1983, por meio da Lei Complementar nº 44, o mencionado Decreto-lei teve seus artigos 2º, 3º e 6º alterados, dispondo, novamente, sobre a denominada substituição tributária.

> Art. 2º [...]
> § 9º Quando for atribuída a condição de responsável ao industrial, ao comerciante atacadista ou ao produtor, relativamente ao imposto devido pelo comerciante varejista, a base de cálculo do imposto será:
> a) o valor da operação promovida pelo responsável, acrescido da margem estimada de lucro do comerciante varejista obtida mediante aplicação de percentual fixado em lei sobre aquele valor;
> b) o valor da operação promovida pelo responsável, acrescido da margem de lucro atribuída ao revendedor, no caso de mercadorias com preço de venda, máximo ou único, marcado pelo fabricante ou fixado pela autoridade competente.
> § 10 Caso a margem de lucro efetiva seja normalmente superior à estimada na forma da alínea "a" do parágrafo anterior, o percentual ali estabelecido será substituído pelo que for determinado em convênio celebrado na forma do disposto no parágrafo 6º do artigo 23 da Constituição Federal.
> Art. 3º [...]
> § 7º A lei estadual poderá estabelecer que o montante devido pelo contribuinte, em determinado período, seja calculado com base em valor fixado por estimativa, garantida, ao final do período, a complementação ou a restituição em moeda ou sob a forma de utilização como crédito fiscal, em relação, respectivamente, às quantias pagas com insuficiência ou em excesso. [...]
> Art. 6º [...]
> § 3º A lei estadual poderá atribuir a condição de responsável:
> a) ao industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, quanto ao imposto devido na operação ou operações anteriores promovidas com a mercadoria ou seus insumos;
> b) ao produtor, industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista;
> c) ao produtor ou industrial, quanto ao imposto devido pelo comerciante atacadista e pelo comerciante varejista;
> d) aos transportadores, depositários e demais encarregados da guarda ou comercialização de mercadorias.
> § 4º Caso o responsável e o contribuinte substituído estejam estabelecidos em Estados diversos, a substituição dependerá de convênio entre os Estados interessados (BRASIL, 1983).

Em 1988 a CRFB encampou o instituto da substituição tributária em seu artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "b":

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

> [...]
> II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
> [...]
> § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
> [...]
> XII - cabe à lei complementar:
> [...]
> b) **dispor sobre substituição tributária**;
> [...] (BRASIL, 1988, grifo nosso).

O Convênio nº 66/88, com força de lei complementar conforme disposto no artigo 34, § 8º, do ADCT, abarcou em seu texto praticamente todos os dispositivos da já citada Lei Complementar nº 44, de 1983, revigorando o instituto da substituição tributária.

Finalmente a LC 87/96 substituiu a provisoriedade do convênio, trazendo conteúdo extenso sobre as normas gerais do ICMS.

Para melhor compreensão do assunto é essencial o entendimento doutrinário acerca do tema, que é muito amplo e consiste na existência de um substituto legal tributário. No entendimento de Becker,

> Existe substituto legal tributário toda a vez em que o legislador escolher para sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo, em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo [...] (BECKER, 1998, p. 552).

Para o professor José Eduardo Soares de Melo,

> Trata-se a substituição de imputação de responsabilidade por obrigação tributária de terceiro que não praticou o fato gerador, mas que tem vinculação indireta com o real contribuinte. O substituto tem que decorrer naturalmente do fato imponível, da materialidade descrita (hipoteticamente) na norma jurídica, não podendo ser configurado por mera ficção do legislador (MELO, 2005, p. 238).

Este doutrinador sustenta, ainda, que na substituição tributária o legislador afasta por completo o verdadeiro contribuinte que realiza o fato gerador (substituído), prescrevendo a lei, desde logo, o encargo da obrigação a uma outra pessoa (substituto) que fica compelida a pagar a dívida (MELO, 2005).

Segundo Eduardo Marcial Ferreira Jardim, em seu Dicionário Jurídico Tributário, a substituição tributária é instituto empregado na legislação do ICMS, dentre outras, na qual o legislador estabelece a antecipação da incidência do imposto com relação a

operações sucessivas, cada qual objeto de tributação em tese, e, para tanto, elege como sujeito passivo o substituto tributário (JARDIM, apud MEIRA JUNIOR, 2008).

No entendimento do professor dicionarista,

> Trata-se de mais um desapreço pelos primados cardeais que informam o Sistema Constitucional Tributário, a teor da estrita legalidade, da tipicidade da tributação, da vinculabilidade da tributação e outros, porquanto a incompatibilidade entre os aludidos postulados e a denominada substituição afigura-se de clareza solar, e a absurdez se depara inadmissível num Estado de Direito Democrático. Como se vê, no caso em tela, os governantes optaram pela comodidade do atalho, em detrimento da ordem jurídica (JARDIM, apud MEIRA JUNIOR, 2008).

Ao considerar que a substituição tributária facilita a atividade fiscalizatória do Estado e inibe a sonegação fiscal, mister se faz reconhecer que a sua implementação traz diversos senões, como por exemplo:

- o suposto fato gerador pode não se realizar, por motivos diversos, como a danificação da mercadoria, o furto ou a expiração do prazo de validade; ou

- ainda que ocorra o fato gerador, nem sempre o valor presumido anteriormente corresponderá ao valor da efetiva operação subseqüente.

Em face disso, a substituição tributária é alvo de diversas controvérsias entre juristas e doutrinadores, muitos deles pugnando pela inconstitucionalidade do instituto, sob a alegação que viola preceito constitucional pois a cobrança de imposto é feita antes da ocorrência do fato gerador.

A respeito, cumpre assinalar que o STF, ao julgar a Representação nº 848, do Ceará, na vigência do artigo 58 do CTN, na sua redação originária, concluiu pela constitucionalidade do instituto. Posteriormente, como já comentado este dispositivo fora revogado, mas por meio da LC 44/83 o instituto fora revigorado. O instituto era, portanto, constitucional sob a égide da constituição anterior e constitucional continuou a ser na vigência da atual Constituição.

Uma outra crítica a substituição tributária é que viola o princípio da não-cumulatividade. A respeito o professor Sacha Calmon Coêlho relata que existência de fatos geradores supostos por presunção legal depende do tratamento jurídico que se dê à questão. O princípio da não-cumulatividade, por si só, não lhe é impeditivo. E, entre outros fundamentos, disse que nos impostos sobre valores agregados, a técnica da não-cumulatividade está a serviço da antecipação do imposto, devendo

cada elo da cadeia de vinculação econômica adiantar o imposto incidente sobre o valor que precisamente acrescentou ao preço do bem ou serviço. Salienta o ilustre mestre que se deve afastar, para a boa compreensão do tema, raciocínio estritamente linear e analítico do princípio da não-cumulatividade (COÊLHO, 2006).

A despeito de todo o exposto, o STF já enfrentou todas estas questões decidindo, em RE 213.396 originário do Estado de São Paulo, que não há inconstitucionalidade no regime de tributação em que se exige do industrial ou do atacadista, na qualidade de substituto, o recolhimento antecipado do ICMS incidente sobre o valor final do produto cobrado ao consumidor, retirando-se do revendedor ou varejista, substituído, a responsabilidade tributária (BRASIL, Acesso em: 10 mai. 2008).

2.1.1 A Emenda Constitucional 03/93

Com a promulgação da Emenda Constitucional (EC) n.º 03/93, que alterou o artigo 150 da CRFB/1988, acrescendo-lhe o § 7º, procurou-se dirimir às controvérsias existentes quanto à constitucionalidade da substituição tributária.

> Art. 150 [...]
>
> § 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, **cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido** (BRASIL, 1988, grifo nosso).

A própria CRFB/1988 distinguiu temporalmente o pagamento do imposto e a ocorrência do fato gerador da respectiva obrigação tributária a fim de sepultar qualquer questionamento sobre a legalidade da substituição tributária.

O pagamento não é definitivo pois no momento do recolhimento do tributo o fato gerador não ocorreu. Assim, entende-se que o imposto ainda não é devido, mas sim o seu adiantamento, conforme se depreende do dispositivo acima citado.

É claro que o ICMS recolhido antecipadamente pelo contribuinte substituto só será devido sob a forma de imposto com a ocorrência do fato gerador futuro. Tanto é assim, que o dispositivo acima mencionado prescreve a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

2.1.2 A Lei Complementar 87/96

Ainda que a Emenda Constitucional nº 03/93 tenha trazido a possibilidade de lei atribuir a sujeito passivo a condição de responsável pelo pagamento de imposto cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, ainda assim o assunto substituição tributária continuou sendo objeto de polêmica. O artigo 34, § 8º do ADCT estabelecia que o convênio do ICMS 66/88 deveria se referir às regras gerais, enquanto a norma constitucional atribuía a lei complementar a competência para tratar especificamente sobre a substituição tributária nos seus artigos 146, III e 155, § 2º, XII, "b".

Com o advento da Lei Complementar nº 87/96, cuja entrada em vigor se deu em 1º de novembro de 1996, substituiu-se a provisoriedade do Convênio ICMS nº 66/88 prevista no ADCT. Com esta lei vários vícios existentes no instituto da substituição tributária deixaram de existir, como as lacunas existentes pelo descumprimento ao disposto nos artigos da Carta Magna acima mencionados.

A referida lei veio, assim, acabar com o maior argumento utilizado até então acerca da validade jurídica da substituição tributária, que era a ausência de lei complementar.

A promulgação desta lei deu fim, também, ao entendimento de que o substituído não tinha qualquer relação com o Estado. Neste sentido, O STJ se manifestou, em julgado de sua 2ª Turma proferido em sede do REsp nº 203.551/MG, cujo relator foi o Ministro Ari Pargendler.

> Até a Lei Complementar nº 87, de 1996, o substituído não tinha qualquer relação jurídica com o sujeito ativo da obrigação tributária. Depois dela, sem embargo de que não participe da relação tributária, o substituído está legitimado a requerer a repetição do indébito do ICMS pago a maior na chamada substituição tributária para frente - art. 150, § 7º da CF/88 c/c o art. 10, § 1º da Lei Complementar nº 87, de 1996. (BRASIL, Acesso em: 18 mai. 2008).

Hoje, alguns dispositivos da mencionada lei são fervorosamente atacados pelos doutrinadores. Especificamente sobre a substituição tributária prevista na Lei Complementar nº 87/96 a maioria deles entende que os arts. 5º e 6º são inconstitucionais. Uma lei complementar jamais pode delegar a lei estadual matéria que lhe pertine (COÊLHO, 2006).

> Art. 5º Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.
>
> Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário (BRASIL, 1996).

Os arts. 5º e 6º acima citados estão delegando competência, não autorizada no texto constitucional, à legislação estadual. Ao dispor de matéria reservada à lei complementar as legislações estaduais estariam invadindo competência que não lhes pertence, pecando sob o ponto de vista formal. Entretanto é dessa forma que os Estados têm legislado sobre o assunto.

2.1.3 Regulamentação por convênios e protocolos

Convênio é acordo, ajuste, combinação e promana de reunião de Estados-Membros. Nesta reunião comparecem representantes de cada Estado, indicados pelo chefe do Executivo de cada unidade da Federação. Não é o representante do povo do Estado que se faz presente na reunião, mas seu preposto, via de regra um Secretário de Estado. Nestas assembléias são gestados os convênios, ou melhor, as propostas de convênios, pois na verdade o conteúdo dos convênios só passa a valer depois que as Assembléias Legislativas ratificam os convênios prefirmados nas reuniões (ATALIBA, 2001).

Quanto aos protocolos, estes diferem dos convênios pelo fato de serem assinados apenas por alguns Estados diretamente interessados no assunto.

Importa mencionar que muitos dos convênios celebrados são firmados pelos Secretários de Fazenda com posterior ratificação do Poder Executivo de cada uma das Federações, nem sempre havendo determinação para que sejam aprovados pelo Poder Legislativo.

Abaixo citamos a opinião de um importante doutrinador sobre essa questão.

> Transparece, portanto, a configuração de meros arranjos administrativos, sem a compostura jurídica necessária para dispor sobre a norma tributária, o que, todavia, não tem ensejado questionamento judicial relativamente a ausência de lei estadual, pela singela circunstância de que tais convênios atendem aos interesses de particulares (MELO, 2005, p. 179).

O CTN, no estudo da legislação tributária, em seu artigo 100, inciso IV estabelece que são normas complementares das leis, tratados, convenções internacionais e decretos os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Os convênios e protocolos são, portanto, parte integrante da legislação tributária (BRASIL, 1966).

Com o advento do artigo 34, § 5º do ADCT os convênios e protocolos anteriores à Constituição foram recepcionados pela legislação atual. O referido dispositivo dispõe que "Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §§ 3º e 4º" (BRASIL, 1988).

Pelo disposto no artigo 9º da Lei Complementar nº 87/96, que dispõe sobre as regras gerais do ICMS, a substituição tributária em operações interestaduais depende de tais convênios que são celebrados entre os Estados-Membros (BRASIL, 1996) .

Esta é apenas mais uma exigência que complementa às demais previstas na referida lei. Há, contudo, que se observar a limitação de tais convênios e protocolos, pois não podem tratar de substituição tributária do ICMS, em vista da estrita reserva legal para que lei complementar disponha sobre o assunto, conforme já comentado.

2.1.4 Princípios da segurança jurídica e da não-surpresa

O princípio da segurança jurídica revela a necessidade de conceder ao cidadão a certeza de que seu direito não será afetado. Para o professor Paulo de Barros Carvalho o princípio da segurança jurídica é decorrência de fatores sistêmicos que são utilizados de modo racional e objetivo, dirigido à implantação de um valor específico, qual seja o de coordenar o fluxo das interações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta (CARVALHO, 2005).

Segundo José Eduardo Soares Melo,

> A estipulação dos direitos e obrigações das pessoas de Direito Público, e dos particulares, consagra os direitos fundamentais e confere certeza ao Direito, face à fixação de normas precisas e determinadas, significando a existência de um autêntico Estado Jurídico, com a eliminação de arbítrios e privilégios (MELO, 2005, p. 45).

Seria possível pensar em efetiva segurança jurídica na seara do Direito Tributário quando o contribuinte tenha o prévio conhecimento das exigências legais, que lhes permitam planejar suas ações para cumprir as obrigações tributárias (MELO, 2005).

Na substituição tributária de combustíveis não há qualquer afronta a este princípio. Os contribuintes envolvidos têm desde o início o conhecimento dos valores do tributo a ser recolhido até a operação de venda ao consumidor final. O que se faz é exigir antecipadamente este recolhimento.

O princípio da não-surpresa, por sua vez, corresponde aos princípios da anterioridade e da anterioridade nonagesimal. O artigo 150, III, “b” da Carta Magna menciona o primeiro destes, usualmente denominado pela doutrina de princípio da anterioridade.

> Art. 150.Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios:
> [...]
> III- cobrar tributos:
> [...]
> b)no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumento.;
> [...] (BRASIL, 1988).

O dispositivo é claro. A lei não pode criar ou majorar tributos e cobrá-los no mesmo exercício da instituição.

O outro princípio que consagra a não surpresa é o denominado anterioridade nonagesimal. Este encontra-se enunciado no artigo 195, § 6º da Constituição. O dispositivo estabelece que as contribuições sociais tratadas no artigo 195 só poderão ser exigidas após decorridos 90 dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou aumentado (BRASIL, 1988).

A Constituição estabelece exceções ao princípio da não-surpresa tributária, possibilitando a cobrança de tributos como os impostos extraordinários de guerra ou os empréstimos compulsórios por motivo de guerra ou em razão de calamidade pública sem a observância do princípio da não-surpresa.

> Art. 150 [...]
> § 1º A vedação do inciso III, b, **não se aplica aos tributos previstos** nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, *c,* não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.
> [...]
> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
> [...]
> § 1º - **É facultado ao Poder Executivo,** atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, **alterar as alíquotas** dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V (BRASIL, 1988, grifo nosso).

Ao tratar a questão desta forma, a CRFB/1988 acaba por colocar o contribuinte em situação vulnerável já que não poderá prever a ocorrência de alguma alteração nos tributos excepcionados. O ICMS não faz parte dessas exceções e os Estados, ao instituírem a substituição tributária, deveriam observar estes princípios. Ocorre que a jurisprudência estendeu a excepcionalidade a este tributo (BALEEIRO, 2006a).

Do exposto até aqui, sobre tais princípios, o ensinamento a ser tirado é a obrigatoriedade de sua aplicação. No entanto a substituição tributária não fere qualquer destes princípios.

2.1.5 Princípio da praticabilidade da tributação

As discussões sobre este princípio no Brasil ainda são pequenas, razão pela qual não há consenso jurisprudencial ou doutrinário sobre sua efetividade. Entretanto, aos poucos alguns julgados e alguns doutrinadores já o utilizam para fundamentar seus posicionamentos.

A percussora na doutrina brasileira no estudo deste princípio foi a professora Misabel de Abreu Machado Derzi. A jurista mineira sustenta que o mesmo está implícito no texto constitucional, decorrendo da necessidade de que se torne viável e exeqüível o sistema tributário instituído pela carta magna (DERZI, apud CARDOSO, 2006).

A tributação, hoje em dia, não é mais encarada como tendo a única e exclusiva função de arrecadar recursos para o Estado. Essa era a visão do Estado Liberal. No Estado Democrático de Direito, o dever de recolher tributos passa a se fundamentar

no dever de solidariedade social, consubstanciado no objetivo fundamental constitucional estabelecido no artigo 3º, “a”, da Carta Magna. Ou seja, o caráter social do Estado imprime nova fundamentação ao dever de recolher os tributos.

> Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
> **I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;**
> II - garantir o desenvolvimento nacional;
> III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
> IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (BRASIL, 1988, grifo nosso).

Reconhecida esta estreita ligação entre a tributação e a efetividade dos direitos fundamentais, mister se faz que o sistema fiscal seja eficiente e ágil, de forma a permitir que o Estado tenha capacidade de cumprir seus fins. Contudo, a evolução dos meios tecnológicos e do comércio, aliado a complexidade da vida moderna, dificultam sobremaneira a atividade do Estado de fiscalizar o exercício de todas as práticas comerciais. É de fácil visualização que seria impraticável impor ao Estado uma atuação clássica com o lançamento de ofício de cada fato gerador ocorrido. Haveria a necessidade de um aparato excessivamente grande para fazê-lo (CARDOSO, 2006) .

Tendo em vista essa necessidade, a praticabilidade fundamenta todos os meios e técnicas que viabilizam a aplicação das leis tributárias. Como exemplo podemos citar as pautas fiscais, o lançamento por homologação e a substituição tributária (DERZI, apud CARDOSO, 2006).

2.2 TIPOS DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Uma vez estabelecida pelo STF a possibilidade de responsabilização por substituição tributária, insta verificar, baseado no momento da ocorrência do fato gerador, quais os tipos possíveis de substitutos.

Pelo disposto no artigo 6º, § 1º da LC 87/96 a responsabilidade por substituição poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam **antecedentes (regressivas), concomitantes ou**

subseqüentes (progressivas), inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto (BRASIL, 1996).

2.2.1 Substituição Tributária Regressiva, “para trás” ou Diferimento

O diferimento é, na realidade, uma postergação do momento do recolhimento do tributo, que pode vir a se concretizar em longínqua etapa de comercialização e aplicável com grande ênfase a produtos agropecuários, resíduos e sucatas, facilitando com isto a agregação de valores para uma futura tributação.

Como exemplo, poder-se-ia citar o disposto no artigo 328 do RICMS-ES que dispõe sobre o diferimento nas operações com gado destinadas a abatedouro.

> Art. 328. O lançamento e o pagamento do imposto incidente sobre as sucessivas saídas internas de gado ovino, caprino, bovino ou bufalino **ficam diferidos** para o momento em que ocorrer a saída do estabelecimento abatedor ou para outra unidade da Federação, vedado o aproveitamento de quaisquer créditos relativos à aquisição das mercadorias. (ESPIRITO SANTO, 2002, grifo nosso).

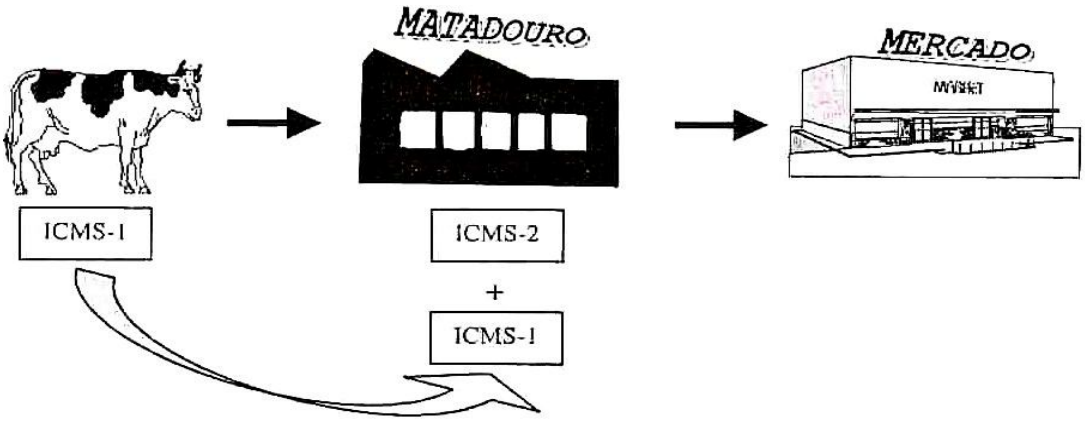

Figura 3 Abatedouro realizando a substituição tributária regressiva
Fonte: Direito Tributário (BORBA, 2003a, p. 279).

Assim, o produtor (substituído), na saída do gado destinado ao abatedor, deverá citar o dispositivo acima sem fazer a retenção do imposto. Quando esta mercadoria, após a abater o gado, for vendida para estabelecimento varejista caberá ao abatedouro (substituto) o recolhimento de todo o imposto onde estará incluído o valor devido na operação inicial.

Para muitos doutrinadores como José Eduardo Soares de Melo os institutos da substituição (seja regressiva ou progressiva) e do diferimento não se tocam. Tampouco é possível confundir-se a substituição tributária regressiva com o diferimento, citando como exemplo diferenciador a retenção do imposto de renda e da previdência social (MELO, 2005). Sem adentrar nesta questão por não ser o foco desta pesquisa nos limitamos a citar a existência deste tipo de substituição.

2.2.2 Substituição Tributária Progressiva ou "para frente"

Significa uma antecipação do fato gerador, uma espécie de fato gerador presumido e que tem sido muito questionada. Consiste em atribuir a terceira pessoa a responsabilidade concernente a uma obrigação tributária, cujo fato gerador ainda não ocorreu.

O artigo 150 § 7.º da CRFB/1988 estabelece que a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido (BRASIL, 1988).

Não resta dúvida, portanto, quanto a previsão constitucional desse fenômeno tributário. Nessa hipótese, temos dois fenômenos de ordem estritamente fictícia: de um lado, considera-se nascida uma obrigação tributária antes mesmo da ocorrência do fato jurígeno, que justifica a sua existência e, de outro lado, atribui-se a responsabilidade, relativa a essa obrigação, a uma terceira pessoa que, não participou, nem participará, efetivamente, do referido fato gerador, que, como dito, ainda nem mesmo aconteceu. É nessa seara que se encontra esta pesquisa. Uma

refinaria, na saída de combustíveis destinados a estabelecimento distribuidor ou varejista, tanto recolhe o ICMS em relação à operação que promove, como o ICMS devido pelo varejista na futura saída dos produtos do estabelecimento para o consumidor final.

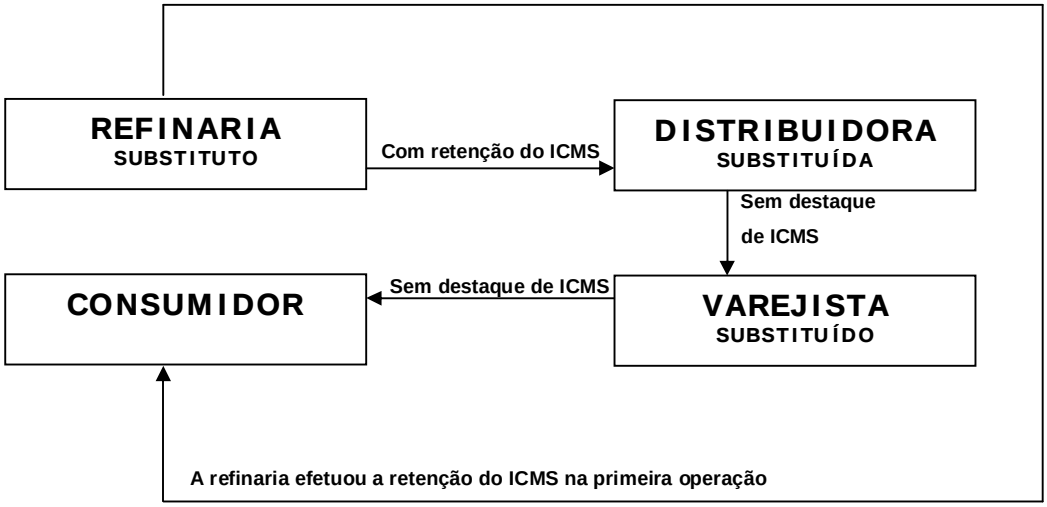

Figura 4 Refinaria realizando a substituição tributária progressiva
Fonte: O autor

2.2.3 Substituição Tributária Concomitante

Embora a LC 87/96 em seu artigo 6º, § 1º trate também de operações concomitantes, não se tem conhecimento de exemplos que se encaixem na previsão legal. Como a base de cálculo para este tipo de operação é o seu próprio valor ela se confunde com a substituição tributária regressiva (GARCIA; MESSIAS, 2003).

2.3 SUJEIÇÃO PASSIVA

Em nosso ordenamento jurídico, é considerado sujeito passivo o devedor da obrigação tributária, ou seja, é a pessoa que tem o dever de cumprir com o objeto da obrigação. O artigo 121 do CTN define o sujeito passivo da obrigação tributária.

> Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.
> Parágrafo único. O sujeito da obrigação principal diz-se:
> I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
> II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei (BRASIL, 1966).

Hugo de Brito Machado, por sua vez, entendendo ser o sujeito passivo da obrigação tributária a pessoa, natural ou jurídica, obrigada ao seu cumprimento, classificando-o, como muitos, como direto e indireto, assevera que o sujeito passivo direto (ou contribuinte) é aquele que tem relação de *fato* com o fato tributável, que é na verdade uma forma de manifestação de sua capacidade contributiva; complementa dizendo que o sujeito passivo indireto é aquele que, sem ter relação direta com o fato tributável, está, por força da lei, obrigado ao pagamento do tributo (MACHADO, 2006).

Luciano Amaro, no estudo deste conceito, entende que o sujeito passivo da obrigação principal (gênero), possuindo relacionamento com o fato gerador desta obrigação, de natureza pessoal e direta, chamar-se-á contribuinte. Todavia, sendo esta relação (ou vínculo) de natureza diversa (não pessoal e direta), o sujeito passivo será qualificado como responsável (AMARO, 2006).

Na relação jurídica tributária decorrente da substituição tributária temos que aquele obrigado a retenção e recolhimento do imposto é contribuinte e responsável ao mesmo tempo. Contribuinte em relação ao imposto da operação própria que realizou e responsável pelo recolhimento do imposto por substituição tributária, cujo fato gerador ainda não se formalizou.

Amaro vai mais longe,

> Não se confunda o sujeito passivo indireto com o sujeito passivo de tributo indireto. O dito tributo indireto é o que, onerando embora o contribuinte ("de direito"), atinge, reflexamente, um terceiro (o chamado contribuinte "de fato"); por oposição, o tributo direto atinge o próprio contribuinte "de direito" (que acumularia também a condição de contribuinte "de fato"). Sujeito passivo indireto é um terceiro que é eleito como devedor da obrigação tributária (AMARO, 2006, p. 303).

O artigo 128 do CTN diz que a lei pode eleger terceiro como responsável, se ele estiver vinculado ao fato gerador fazendo a ressalva de não se tratar de qualquer terceiro (BRASIL, 1966).

Por fim, Geraldo Ataliba entende que a figura da substituição implica uma pessoa substituta e outra pessoa substituída. O encargo tributário é o do substituído, porém quem comparece na relação jurídica formal com a obrigação de recolher o tributo é o substituto (ATALIBA, 2001).

2.4 O FATO GERADOR PRESUMIDO E SUA BASE DE CÁLCULO

O fato gerador do ICMS, conforme já comentado, é definido pelo próprio texto constitucional e pela LC 87/96 e compreende não só as operações de circulação de mercadorias como também as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

A obrigação tributária é criada abstratamente pela lei e, conforme artigo 114 do CTN, se concretiza com o fato gerador. É neste instante que nasce a obrigação tributária. Até então, segundo Geraldo Ataliba, temos a hipótese de incidência tributária. Ou seja, o fato gerador seria a materialização desta hipótese (ATALIBA, 2001).

Feitas estas considerações acerca da expressão fato gerador, já comentado em momento anterior, faz-se necessário verificar sua relação com a substituição tributária, tendo em vista que a antecipação do recolhimento do imposto devido numa etapa futura e incerta estaria criando um fato gerador presumido.

Com o advento da Emenda Constitucional 03/93, criou-se a possibilidade da lei atribuir a sujeito passivo da obrigação tributária a responsabilidade pelo pagamento do imposto, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente. Com isso constitucionalizou-se essa possibilidade, fundamentada no princípio da praticabilidade tributária defendido pela professora Misabel de Abreu, cujo teor já fora citado.

A LC 87/96, em seu artigo 6º, § 1º, prescreveu que a responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes (BRASIL, 1996).

O que nos interessa aqui é o estudo das operações ou prestações subseqüentes, visto que é desta forma que funciona as operações com combustíveis derivados do petróleo. O dever de recolher o tributo nasce quando da ocorrência da operação efetivada pelo substituto tributário. A norma que descreve a substituição incide desde esse momento, e a efetiva ocorrência do fato gerador futuro tem o efeito apenas de ratificar uma situação juridicamente já implementada. São momentos diferentes, mas a obrigação nasce desde o momento previsto na norma que estabelece a substituição tributária.

O substituto, ao efetuar o adiantamento do imposto, o faz por uma base de cálculo que a lei estabeleceu, sem a qual não haveria a possibilidade de efetuar o recolhimento antecipado do imposto.

Em relação ao ICMS, o artigo 8º, II, da LC 87/96, abaixo transcrito, define a base sobre a qual deve ser efetuada a antecipação do imposto.

> Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:
> [...]
> II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:
> a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
> b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
> c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes (BRASIL, 1996).

O § 2º do mesmo artigo, estabelece uma nova possibilidade para a atribuição da base de cálculo.

> Art. 8º [...]
> § 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido (BRASIL, 1996).

Há, ainda, uma terceira possibilidade prevista no § 3º do mesmo dispositivo, estabelecendo que “Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço” (BRASIL, 1996).

Portanto, se houver preço sugerido pelo fabricante e a lei assim estabelecer, a base de cálculo será este preço.

Os contribuintes alegam que o dever de pagar o tributo como conseqüência da substituição tributária para frente não se confunde com a efetiva ocorrência, no futuro, do fato gerador da efetiva obrigação tributária. Assim, se ocorrer o fato gerador com preço da mercadoria inferior ao utilizado para efeito de substituição tributária, haveria aí uma disparidade e o contribuinte teria direito a restituição do valor pago a maior.

Em julgamento da ADIn 1.851- 4 do Estado de Alagoas, causando surpresa em boa parte da doutrina, o STF entendeu constitucional o convênio ICMS 13/97, estabelecendo que não cabe restituição do imposto pago na substituição tributária, caso o preço final de venda seja inferior àquele sugerido pelo fabricante. Contudo, o STF não aceita a utilização de pauta fiscal estabelecida unilateralmente pelo poder tributante.

No caso específico da substituição tributária dos combustíveis, os Estados, na sua maioria, adotam o PMPF (preço médio ponderado a consumidor final) como base de cálculo para retenção e recolhimento do imposto. Como estes preços são estabelecidos em atos COTEPE, onde há representantes de todos os Estados, normalmente não são alvos de questionamentos judiciais.

3 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DE COMBUSTÍVEIS DERIVADOS DO PETRÓLEO NO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO

A compreensão sobre a substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes derivados do petróleo requer o conhecimento dos produtos em que o instituto é aplicado. É importante, ainda, conhecer os estabelecimentos envolvidos com esta atividade e as operações que cada um deles pode praticar desde o processo produtivo, passando pelas distribuidoras, até a comercialização final.

Como veremos adiante, cabe a Agência Nacional do Petróleo (ANP) estabelecer as regras sobre as atividades exercidas pelos estabelecimentos envolvidos na produção, distribuição e comercialização dos combustíveis derivados do petróleo. Abaixo relacionamos os principais agentes econômicos da cadeia produtiva e distribuidora dos combustíveis derivados do petróleo:

- REFINARIA - É o lugar onde tem início o processo produtivo de combustíveis derivados de petróleo, que o obtém como matéria prima através da prospecção e da importação. Os principais produtos por ela produzidos são: Gasolina “A”, Óleo Combustível, GLP e o Óleo Diesel (GARCIA; MESSIAS, 2003).

- CPQ - Central de Matéria-Prima Petroquímica é uma indústria que possui em suas instalações Unidade de Craqueamento Térmico com uso de vapor de água (pirólise) e ou Unidade de Reforma Catalítica e que utiliza este processo para produzir matérias primas para a indústria química, tais como: eteno, propeno, butadieno e suas misturas, benzeno, tolueno, xileno e suas misturas (GARCIA; MESSIAS, 2003).

- FORMULADOR - Conforme dispõe a Portaria ANP Nº 316 de 27/12/01, é uma empresa autorizada a exercer as atividades de Formulação de combustível líquidos derivados de petróleo: Gasolina”A” e Óleo Diesel. A atividade de formulação consiste em um processo de mistura mecânica de correntes de hidrocarbonetos (BRASIL, 2001b).

- IMPORTADOR – De acordo com o estabelecido na Portaria ANP Nº 314 de 27/12/01, é uma empresa cujo objeto social contemple a atividade de importação e não exerça cumulativamente, outras atividades reguladas pela ANP, exceto a de exportação. O importador não pode importar gasolina para uso próprio. Deverá

comercializar o produto importado somente com distribuidoras de combustíveis automotivos, com produtores de gasolina ou com importadores ou exportadores de gasolinas, todos devidamente autorizados pela ANP (BRASIL, 2001a).

- UPGN - Unidade de Processamento de Gás Natural é o conjunto de instalações fixa onde através do processamento do gás natural, produz-se o GNI-gás natural industrial, GNV - gás natural veicular e o GLP - gás liquefeito de petróleo (GARCIA; MESSIAS, 2003).

- DISTRIBUIDORAS - De acordo com as Portarias ANP nº 29 de 09/02/99 e nº 202 de 30/12/99, são estabelecimentos que praticam exclusivamente a atividade de comercialização por atacado com a rede de varejistas (Postos revendedores-PR e Transportadores Revendedores Retalhistas - TRR) ou grandes consumidores. Geralmente ficam instaladas próximas as Bases da PETROBRÁS.

- USINAS OU DESTILARIAS - são estabelecimentos industriais que a partir da cana-de-açúcar, produzem álcool etílico carburante de dois tipos: Álcool Etílico Anidro Combustível-AEAC e Álcool Etílico Hidratado Combustível - AEHC (GARCIA; MESSIAS, 2003).

- TRR - Transportador Revendedor Retalhista conforme dispõe as Portarias MME nº 10 de 16/01/97 e ANP nº 201 de 30/12/99, TRR's são estabelecimentos autorizados a comercializarem determinados combustíveis definidos e autorizadas pela ANP, sendo proibida a comercialização dos demais. A atividade de TRR é caracterizada pela entrega do produto no domicílio dos grandes consumidores (Indústrias, Produtores Rurais e Transportadoras). O TRR deve adquirir combustível a granel e revendê-los a retalho, sendo vedada a alienação, empréstimo e permuta de combustíveis entre TRR's e a sua venda a posto revendedor.

- POSTO REVENDEDOR (PR) - Conforme Portaria ANP nº 116 de 05/07/2000 são estabelecimentos que têm como atividade a revenda no varejo de combustíveis líquidos derivados de petróleo (gasolina, óleo diesel), álcool etílico hidratado combustível-AEHC e outros combustíveis automotivos. O PR deve fornecer o combustível automotivo somente através de equipamento medidor, sendo vedado a entrega no domicílio do consumidor. Deverá adquirir os produtos a granel e revendê-los no varejo. A ANP proíbe terminantemente a alienação, empréstimos e permuta de combustíveis automotivos entre Postos Revendedores, ainda que se trate de

transferência entre estabelecimentos pertencentes a mesma empresa (BRASIL, 2000).

- GRANDE CONSUMIDOR - são pessoas jurídicas que adquirem combustíveis exclusivamente para consumo próprio na produção de bens ou prestação de serviços. Com exceção das gasolinas, ele poderá importar combustíveis ou adquirir diretamente de Formuladores, Refinarias, CPQ's e TRR's. Consideram-se grandes consumidores as indústrias, grandes produtores rurais, transportadores de mercadorias e passageiros (GARCIA; MESSIAS, 2003).

Para efeito deste estudo sobre a substituição tributária não é necessário conhecer profundamente todos os combustíveis derivados do petróleo, mas interessa saber alguns principais:

- GASOLINA "A" – É aquela produzida no país ou importada isenta de componentes oxigenados e comercializada com as distribuidoras de combustíveis líquidos derivados do petróleo, álcool combustível e outros combustíveis automotivos.

- GASOLINA "C" – É a gasolina resultante da mistura de 75% de gasolina "A" e 25% de AEAC (álcool etílico anidro combustível). É este tipo de gasolina que é vendida nos postos revendedores. O percentual de mistura de álcool com gasolina "A" foi estabelecido pela Resolução 35/06 do Conselho Interministerial do Açúcar e do Álcool (CIMA).

- QUEROSENE DE AVIAÇÃO - O Querosene de Aviação é o combustível utilizado nas turbinas dos aviões a jato e apresenta algumas características ideais para proporcionar um melhor desempenho das turbinas: Máxima eficiência de combustão; alto poder calorífico; mínima tendência à formação de resíduos; ausência de corrosividade; baixo ponto de congelamento; e baixa pressão de vapor (GARCIA; MESSIAS, 2003).

- GASOLINA DE AVIAÇÃO – É uma gasolina menos densa que o querosene de aviação e destina-se ao abastecimento de pequenas aeronaves, como aviões monomotores e turbo-hélice (PETROBRÁS, 2008).

- ÓLEO DIESEL – O óleo diesel é utilizado em motores de combustão interna e ignição por compressão empregados nas mais diversas aplicações. Desde 1994, a PETROBRÁS produz dois tipos de óleo diesel - o metropolitano e o interior. O metropolitano, com menor teor de enxofre, é consumido em regiões que necessitam

de um óleo com menor emissão de material particulado e que produza ganho ambiental. O diesel interior é consumido nas demais regiões do País (PETROBRÁS, 2008).

A seguir, demonstra-se a título ilustrativo, a cadeia de comercialização do óleo diesel, no intuito de visualizarmos a sistemática da substituição tributária, bem como as etapas percorridas até chegar ao consumidor final:

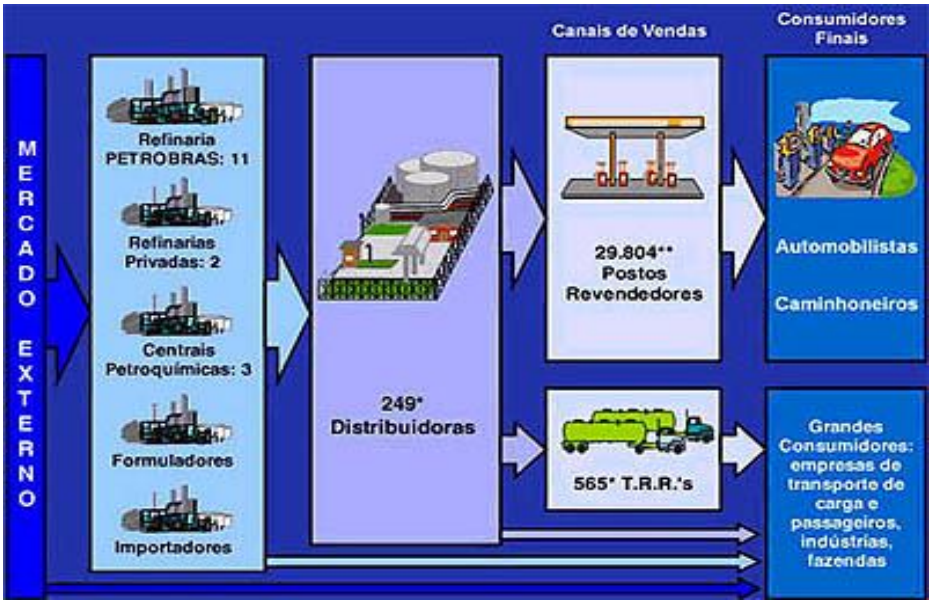

Figura 5 Cadeia de Comercialização do Diesel
Fonte: Setor de Transporte – Planejamento Fiscal (Nobre Assessoria Empresarial, 2006).

A PETROBRÁS, através de seus estabelecimentos de refino e bases de distribuição, é a maior fornecedora de combustíveis do país. Esta condição a coloca como principal substituto tributário dessas operações. No momento do faturamento para as distribuidoras, ela efetua a retenção do ICMS por substituição tributária incidente até a última fase de comercialização, obedecendo a sistemática de tributação prevista nas normas pertinentes (GARCIA; MESSIAS, 2003).

Os registros dos últimos oito anos no Estado do Espírito Santo apontam a PETROBRÁS como o maior contribuinte do ICMS (ESPÍRITO SANTO, 2008). Muito se deve a importância de seus produtos no mercado nacional, mas boa parte desse sucesso pode ser atribuída a sistemática da substituição tributária adotada com os combustíveis derivados do petróleo.

3.1 NORMAS APLICÁVEIS

As operações com combustíveis derivados de petróleo estão regulamentadas em diversas normas, como a CRFB/1988, a LC 87/96, os Convênios 66/88, 81/93, 139/01, 03/99 e 54/02, e os Regulamentos estaduais sobre o ICMS. Neste estudo utilizaremos o conteúdo do Regulamento do ICMS do Estado do Espírito Santo - RICMS-ES.

3.1.1 A CRFB/1988 e a LC 87/96

O instituto da substituição tributária tem sede constitucional, conforme já relatado nesta pesquisa. O artigo 155, XII, “b” da CRFB/1988 já previa a substituição tributária, especificando que cabia a lei complementar dispor sobre a matéria. O convênio 66/88, de natureza provisória e com força de lei complementar, foi firmado com fundamento no artigo 34, § 8º do ADCT, a espera da lei que regulasse o assunto (BRASIL, 1988).

A despeito do instituto ter sede constitucional, permanecia, ainda, os questionamentos quanto a legalidade da exigência do tributo por substituição tributária progressiva, fundamentada na presunção de ocorrência de um fato gerador futuro.

Foi com o § 7º, do artigo 150 da CRFB/1988, inserido pela EC 03/93 que solidificou-se a **substituição tributária para frente** no ordenamento jurídico. A partir desta emenda constitucional, as Distribuidoras, os Postos Revendedores e os demais agentes econômicos já mencionados, passaram a ser substituídos pelas refinarias de petróleo na obrigação de reter e recolher o ICMS.

Não obstante o fato de a EC 03/93 ter autorizada à lei a instituição de uma nova forma de sujeição passiva tributária, tal lei não veio de imediato. Então, continuou-se a aplicar, para tanto o convênio 66/88, norma esta que extrapolava os limites concedidos pelo ADCT no seu artigo 34 § 8º (BRASIL, 1988).

Apenas em 1996, com a promulgação da LC 87/96 é que efetivamente viu-se respeitado a reserva legal prevista no texto constitucional. Buscou-se com esta lei responder as duras críticas acerca da constitucionalidade do procedimento da substituição tributária.

3.1.2 O Convênio 81/93

O Convênio 81/93 estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por convênios ou protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal (CONFAZ, 1993).

Citaremos aqui os dispositivos mais importantes desta norma. Logo em sua Cláusula Primeira fica caracterizada sua natureza de norma geral a ser observada pelas que sobrevierem.

> **Cláusula Primeira -** Aos Convênios e Protocolos a serem firmados entre os Estados e/ou Distrito Federal, concernentes ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação-ICMS, que estabeleçam o regime de substituição tributária, **aplicar-se-ão os procedimentos consignados neste Convênio**, ressalvado o disposto na cláusula décima quarta (CONFAZ, 1993, grifo nosso).

A Cláusula Segunda prevê que nas operações interestaduais realizadas por contribuinte com as mercadorias descritas nos convênios, a ele fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário, na qualidade de sujeito passivo por substituição, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente. Para tanto é necessário que os Estados de origem e destino da mercadoria sejam signatários do convênio (CONFAZ, 1993).

Na Cláusula Quinta estão previstas as situações em que não se aplica a substituição tributária.

> **Cláusula Quinta** A substituição tributária não se aplica:
> I - às operações que destinem mercadorias a sujeito passivo por substituição da mesma mercadoria.
> II - às transferências para outro estabelecimento, exceto varejista, do sujeito passivo por substituição, hipótese em que a responsabilidade pela retenção

> e recolhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a empresa diversa (CONFAZ, 1993).

A Cláusula Sexta estabelece que o imposto retido pelo sujeito passivo por substituição deverá ser recolhido por meio da **Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNRE**, a crédito do Governo em cujo território se encontra estabelecido o adquirente das mercadorias (CONFAZ, 1993).

Entre outros procedimentos estabelecidos pelo convênio, importa citar, ainda, o disposto em suas Cláusulas Sétima, Oitava e Nona. Na aplicação da extraterritorialidade da legislação, prevista no artigo 102 do CTN, a Cláusula Sétima estabelece a possibilidade do Estado destinatário conceder uma inscrição estadual para o remetente da mercadoria (substituto), localizado em outra unidade da Federação. Em contrapartida, a Cláusula Oitava, estipula que este substituto deverá observar a legislação do Estado de destino da mercadoria. E mais, pela Cláusula Nona, este contribuinte substituto ficará sujeito a fiscalização dos Estados de origem e destino das mercadorias (CONFAZ,1993).

Como se pode ver, este convênio estabelece regras que permitem viabilizar a aplicação de outros, celebrados pelos Estados signatários. Mais especificamente, as regras estipuladas pelo convênio referem-se aos procedimentos atinentes a operacionalização da substituição tributária.

3.1.3 O Convênio 139/01

O Convênio 139/01, de forma simplificada, autoriza os Estados signatários a adotarem, nas operações promovidas por estabelecimento fabricante, a margem de valor agregado obtida por uma fórmula que apresentaremos em momento oportuno. Para tanto regulamenta esta a fórmula de cálculo para as operações com gasolina, diesel, querosene de aviação e gás liquefeito de petróleo que veremos mais adiante na análise do RICMS-ES.

3.1.4 O Convênio 03/99

O Convênio 03/99 é a norma que dispõe sobre **o regime de substituição tributária nas operações com combustíveis derivados do petróleo**. Pela sua especificidade, acreditamos ser este o convênio mais importante sobre substituição tributária de combustíveis.

Pela cláusula primeira os Estados signatários ficam autorizados a atribuir aos remetentes de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, situados em outras unidades da Federação, a condição de contribuintes ou de sujeitos passivos por substituição (CONFAZ, 1999).

É a aplicação da extraterritorialidade da legislação prevista no artigo 102 do CTN.

> Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União (BRASIL, 1966).

Nessa atribuição de responsabilidade fica assegurado o recolhimento do imposto à unidade federada onde estiver localizado o destinatário.

Este convênio estabelece, ainda, em suas Cláusulas Terceira e Quarta, a base de cálculo do imposto para efeito de retenção e recolhimento do tributo, cujo assunto veremos no tópico relativo ao RICMS-ES.

Na Cláusula Sexta, o convênio fixou os prazos para recolhimento do imposto retido por substituição tributária.

> **Cláusula Sexta** - Ressalvada a hipótese de que trata a cláusula segunda, o imposto retido deverá ser recolhido até o 10º (décimo) dia subseqüente ao término do período de apuração em que tiver ocorrido a retenção, a crédito da unidade federada, em cujo território se encontra estabelecido o destinatário das mercadorias (CONFAZ, 1999).

Na Cláusula Décima Primeira prescreveu os procedimentos a serem adotados pelas refinarias e suas bases.

> **Cláusula Décima Primeira** - A refinaria de petróleo ou suas bases, deverá:
> I - incluir no programa de computador aprovado pela COTEPE/ICMS os dados:

> a) informados por contribuinte que tenha recebido a mercadoria diretamente do sujeito passivo por substituição;
> b) relativos às próprias operações.
> II - determinar, por meio do referido programa, o valor do imposto a ser repassado às unidades federadas de destino das mercadorias;
> III - efetuar:
> a) em relação às operações cujo imposto tenha sido anteriormente retido por refinaria de petróleo ou suas bases, o repasse do valor do imposto devido às unidades federadas de destino das mercadorias, limitado ao valor do imposto efetivamente retido e do relativo à operação própria, até o 10° (décimo) dia do mês subseqüente àquele em que tenham ocorrido as operações interestaduais;
> b) em relação às operações cujo imposto tenha sido anteriormente retido por outros contribuintes, a provisão do valor do imposto devido às unidades federadas de destino das mercadorias, limitado ao valor efetivamente recolhido à unidade federada de origem, para o repasse que será realizado até o 20° (vigésimo) dia do mês subseqüente àquele em que tenham ocorrido as operações interestaduais, observado o disposto no § 3°;
> IV - entregar as informações relativas a essas operações, na forma e prazos estabelecidos no Capítulo V:
> a) à unidade federada de origem da mercadoria;
> b) à unidade federada de destino da mercadoria (CONFAZ, 1999).

Dessa forma a refinaria centraliza as informações sobre suas próprias operações e sobre as operações efetuadas pelos substituídos, efetuando a retenção e o recolhimento do imposto devido ao Estado de destino da mercadoria.

3.1.5 O Convênio 54/02

O Convênio 54/02 estabelece os procedimentos para o controle de operações interestaduais com combustíveis derivados de petróleo. O controle é efetuado basicamente através de relatórios constantes dos anexos ao convênio, que são elaborados pelos agentes econômicos envolvidos nas operações e enviados as respectivas unidades da federação.

O convênio impõe ao contribuinte que promover operações interestaduais com combustíveis derivados de petróleo a observância das disposições prescritas em suas cláusulas, elaborando os relatórios previstos na norma.

3.1.6 O RICMS-ES

O Regulamento do ICMS do Estado do Espírito Santo, em seu título II, capítulo I, seção XVI, dispõe especificamente sobre as operações com combustíveis derivados do petróleo. Como o tema é muito extenso, envolve diversas operações, cada uma com suas particularidades, preferimos verticalizar a pesquisa, adotando como enfoque as operações com gasolina “A” ou óleo diesel, entre refinarias e distribuidoras, e entre estas e postos revendedores no Estado do Espírito Santo.

Em sua subseção I, o RICMS-ES prescreve a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto cujo tema será aprofundado no próximo item.

A subseção II cuida especificamente da base de cálculo do imposto retido. Importante adentrar neste tema para elucidar a forma como se calcula o imposto por substituição tributária. Dentro desta subseção estão previstas algumas possibilidades para atribuição da base de cálculo:

a) Segundo artigo 245 do regulamento a base de cálculo do imposto é o preço máximo ou único de venda a consumidor fixado por autoridade competente (ESPÍRITO SANTO, 2002);

b) O § 1.º do mesmo artigo dispõe que na falta deste preço, a base de cálculo será o montante formado pelo preço estabelecido por autoridade competente, para o substituto, ou, em caso de inexistência deste, o valor da operação, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, tributos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado, ainda, em ambos os casos, do valor resultante da aplicação dos percentuais de margem de valor agregado constantes do Anexo VI do regulamento, em relação aos produtos nele indicados (ESPÍRITO SANTO, 2002); e

c) O artigo 249-A menciona que em substituição aos percentuais previstos no Anexo VI, adotar-se-ão as margens de valor agregado obtidas pela fórmula indicada no § 1.º do artigo, relativamente às saídas subseqüentes promovidas por estabelecimento fabricante, ou importador, de gasolina, óleo diesel, querosene de aviação, gás liquefeito de petróleo e gás natural veicular (ESPÍRITO SANTO, 2002).

Abaixo segue a citação da fórmula:

> Art. 249-A [...]
> § 1.º As margens de valor agregado, relativas aos produtos de que trata o inciso I, serão obtidas mediante a aplicação da fórmula **MVA = {[PMPF x (1 - ALIQ)] / [(VFI + FSE) x (1 - AEAC)] - 1} x 100**, a cada operação, considerando-se:
> I - MVA: margem de valor agregado, expressa em percentual;
> II - PMPF: preço médio ponderado a consumidor final do combustível considerado, praticado neste Estado, com imposto incluso, expresso em moeda corrente nacional e obtido na forma do art. 194, § 1.º, I, ressalvado o disposto em sua alínea b;
> III - ALIQ: alíquota do imposto aplicável à operação praticada pelo fabricante ou importador, salvo na hipótese de operação interestadual, quando será igual a zero;
> IV - VFI: valor da aquisição, pelo importador, ou o valor da operação praticada pelo estabelecimento fabricante ou importador, sem imposto, expresso em moeda corrente nacional;
> V - FSE: valor constituído pela soma do frete, sem imposto, do seguro, dos tributos, exceto o imposto relativo à operação própria, das contribuições e dos demais encargos transferíveis ou cobrados do destinatário e expresso em moeda corrente nacional; e
> VI - AEAC: índice de mistura do álcool etílico-anidro-carburante na gasolina "C", salvo quando se tratar de outro combustível, quando será igual a zero (ESPÍRITO SANTO, 2002).

O § 3º do mesmo artigo esclarece que o PMPF constante da fórmula será divulgado por ato COTEPE, publicado mensalmente no Diário Oficial da União.

Por fim, o § 4º dispõe que na impossibilidade de aplicação do disposto no artigo, aplicar-se-á aquelas margens de valor agregado constantes do anexo VI do regulamento.

3.2 OPERAÇÕES INTERNAS E INTERESTADUAIS

As operações internas são aquelas realizadas entre contribuintes do imposto cujos estabelecimentos encontram-se dentro da mesma unidade da federação. Nesta pesquisa podemos citar como exemplo a operação de venda de gasolina realizada pela Distribuidora da PETROBRÁS em Vitória para um Posto Revendedor em Vila Velha.

Quanto as operações interestaduais, interessa conhecer uma particularidade das operações com combustíveis prevista na constituição. A CRFB/1988, em seu artigo

155, §2º, inciso X, alínea “b”, prescreve uma situação de não incidência ou imunidade do imposto sobre operações interestaduais com combustíveis derivados do petróleo.

> Art. 155 [...]
> § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
> [...]
> X - não incidirá:
> [...]
> b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica; [...] (BRASIL, 1988).

A LC 87/96, por sua vez só considera tais operações imunes quando o produto for destinado à comercialização ou industrialização, excluindo da não incidência a remessa para outro Estado quando destinada a consumidor final. É o que se depreende do disposto no artigo 3º, inciso III da lei.

> Art. 3º O imposto não incide sobre:
> I - operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;
> II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;
> **III - operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;**
> IV - operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;
> V - operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar;
> VI - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;
> VII - operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor;
> VIII - operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;
> IX - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras (BRASIL, 1996, grifo nosso).

Além disso, a Lei Kandir prevê expressamente a incidência do imposto na entrada do Estado destinatário, conforme disposto em seu artigo 2º, § 1º, inciso III.

> Art. 2° O imposto incide sobre: [...]
> § 1º O imposto incide também:

> I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;
> II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
> **III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente** (BRASIL, 1996, grifo nosso).

O grande questionamento foi o fato de uma lei complementar estar alterando dispositivo constitucional, prevendo a possibilidade de incidência do imposto em uma situação que a Constituição vedou. Para pacificar o assunto, através da EC 33/01 foi incluído a alínea “h” ao inciso XII, § 2º do artigo 155 da CRFB/1988, excluindo a aplicação da imunidade para combustíveis, sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, nas hipóteses fixadas em lei complementar federal (BORBA, 2003b).

Assim, nas operações interestaduais com petróleo, combustíveis e lubrificantes dele derivados quando destinados à comercialização ou industrialização pelo destinatários, não haverá incidência do imposto. No entanto, quando estes produtos forem adquiridos para consumo ou uso pelo destinatário, caberá o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente das mercadorias.

A não incidência nas operações interestaduais com combustíveis não exclui o regime de substituição tributária referente as operações posteriores a serem realizadas pelos destinatários. Assim, por exemplo, na operação interestadual entre a Refinaria da Petrobrás, no Rio de Janeiro, e uma Distribuidora no Espírito Santo não haveria incidência do imposto na saída da Refinaria, nem na entrada na Distribuidora. Entretanto, as operações futuras realizadas pela Distribuidora são tributadas normalmente, aplicando-se inclusive a substituição tributária (BORBA, 2003b).

Como foi visto neste trabalho, para se estabelecer a substituição tributária nas operações interestaduais é necessária a celebração de termo de acordo. Neste caso específico temos o convênio ICMS 03/99 já comentado. Nele constam quais os combustíveis derivados do petróleo que estão sujeitos a retenção do ICMS por substituição tributária progressiva.

3.3 RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO TRIBUTO

Após as considerações acerca das normas pertinentes à substituição tributária nas operações com combustíveis, importante destacar os aspectos da responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto, a ser efetuado em favor do Estado destinatário das mercadorias.

3.3.1 Contribuinte Responsável

O artigo 244 do RICMS-ES, dispõe que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto incidente nas subseqüentes saídas em operações internas ou interestaduais de combustíveis derivados de petróleo é atribuída, por substituição tributária, à refinaria de petróleo ou suas bases. Pode ainda ser atribuída ao distribuidor estabelecido em outra unidade da Federação, nas remessas dos produtos para estabelecimentos distribuidores, atacadistas ou varejistas localizados neste Estado, observado o disposto no § 6.º do mesmo artigo.

> Art. 244 [...]
> § 6.º A responsabilidade de que tratam os incisos II e III do **caput** somente se aplica, quanto aos combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, nas hipóteses em que o imposto não tenha sido retido anteriormente, devendo ser recolhido, antes de iniciada a remessa, por meio de GNRE, e uma via deste documento acompanhar o respectivo transporte (ESPÍRITO SANTO, 2002).

O artigo 244 prevê, ainda, outras espécies de responsabilidade mas como já comentado, preferimos verticalizar a pesquisa, concentrando a pesquisa nas operações das refinarias e distribuidoras.

3.3.2 Prazos para Recolhimento

O convênio 03/99 estabelece em sua cláusula sexta, o prazo que deverá ser observado para efeito de recolhimento do imposto retido.

> **Cláusula Sexta** - Ressalvada a hipótese de que trata a cláusula segunda, o imposto retido deverá ser recolhido até o 10º (décimo) dia subseqüente ao término do período de apuração em que tiver ocorrido a retenção, a crédito da unidade federada, em cujo território se encontra estabelecido o destinatário das mercadorias (CONFAZ, 1999).

Ou seja, o contribuinte substituto deve efetuar o repasse do valor do imposto devido às unidades da Federação de destino das mercadorias, até o dia 10 do mês subseqüente, em relação as operações cujo imposto tenha sido anteriormente retido.

Para ilustrar uma operação interestadual com combustível derivado do petróleo, citaremos um exemplo extraído de material didático elaborado por servidor da SEFAZ do Estado de Alagoas.

Remetente: Refinaria da PETROBRÁS em Duque de Caxias – REDUC

Rio de Janeiro – RJ

Destinatário: Distribuidora de Combustíveis

Vitória - ES

Produto: 1.000.000 litros de Gasolina “A”

Mês de faturamento: AGOSTO

A Petrobrás por ser uma refinaria, fará a retenção do ICMS incidente nas operações subseqüentes à do adquirente. Ou seja, nas operações de saída do adquirente e demais se houver. O valor que foi retido pela Refinaria, substituta tributária nestas operações, será recolhido em favor do Estado onde estiver localizado o adquirente do combustível, através de uma GNRE.

Continuando o exemplo, na hipótese da Distribuidora de combustíveis efetuar venda de 500.000 litros do produto em uma nova operação interestadual, subseqüente à aquisição, para postos revendedores de combustíveis localizados no Estado da Bahia, caberá a este Estado parte do imposto retido pela Refinaria em favor do

Espírito Santo. Conforme disciplina a legislação tributária, o ICMS incidente nas operações com combustíveis e lubrificantes derivados do petróleo, é devido ao Estado consumidor do produto.

Vimos que a Refinaria deverá fazer o recolhimento do ICMS por substituição tributária em favor do Estado de Espírito Santo no dia 10 de setembro com base no faturamento de 1.000.000 litros (1ª operação – aquisição). Com a venda efetuada pela Distribuidora para o Estado da Bahia, a Refinaria deverá deduzir do valor a ser recolhido em favor do Estado do Espírito Santo o ICMS correspondente a 500.000 litros (2ª operação – venda) que deve ser repassado ao Estado da Bahia.

Para que isso aconteça, a Distribuidora emitirá relatório de vendas interestaduais de combustíveis, obedecendo aos modelos previstos nos anexos I a VII do Convenio ICMS 54/02, e os enviará para a SEFAZ do Espírito Santo, da Bahia e para a Refinaria da PETROBRÁS. Com base nesses relatórios, que contêm os dados do emitente, do destinatário, tipo de produto, quantidade, base de cálculo da origem e destino e etc., a Refinaria deduzirá o valor do ICMS devido ao Espírito Santo e repassará em favor da Bahia o valor do ICMS que lhe é devido (GARCIA; MESSIAS, 2003).

3.4 FISCALIZAÇÃO DO IMPOSTO PELO ESTADO

Inegavelmente a implementação da substituição tributária reflete vantagens para os envolvidos nas operações com substituição tributária, tanto para os sujeitos ativo e passivo, como também para o consumidor. Como já relatado no trabalho a adoção dessa sistemática simplifica a tributação, combate a sonegação, concentra a máquina fiscal do Estado num universo menor de contribuintes, reduzindo o custo operacional de fiscalização. Simplifica, ainda, a fiscalização dos contribuintes substituídos e, possibilita a troca de informações entre os Estados da Federação sobre operações e mercadorias sujeitas à substituição tributária e sobre empresas substitutas (GARCIA; MESSIAS, 2003).

As informações sobre as operações com combustíveis derivados de petróleo chegam ao fisco por meio dos relatórios emitidos pelos agentes econômicos da cadeia produtiva e distribuidora dos produtos, em cumprimento ao disposto no Convênio 54/02.

A Cláusula Terceira, por exemplo, estabelece os procedimentos a serem adotados pelo contribuinte que tiver recebido combustível do sujeito passivo por substituição e for realizar uma operação interestadual posterior.

> **Cláusula terceira** O contribuinte que tiver recebido combustível derivado de petróleo diretamente do sujeito passivo por substituição, em relação a operação interestadual que realizar, deverá:
> I - elaborar relatório da movimentação de combustíveis realizadas no mês, em 2 (duas) vias, por produto, de acordo com o modelo constante no Anexo I;
> II - elaborar relatório das operações realizadas no mês, em 3 (três) vias, por unidade federada de destino e produto, de acordo com o modelo constante no Anexo II;
> III - elaborar relatório do resumo das operações realizadas no mês, em 4 (quatro) vias, por unidade federada de destino e fornecedor, de acordo com o modelo constante no Anexo III;
> IV - protocolar os referidos relatórios na unidade federada de sua localização, até o quinto dia de cada mês, referentes ao mês anterior, oportunidade em que será retida uma das vias, sendo as demais devolvidas ao contribuinte;
> V - entregar, mediante protocolo de recebimento, até o sexto dia de cada mês, uma das vias protocoladas nos termos do inciso anterior, à refinaria de petróleo ou suas bases, do relatório identificado como Anexo III;
> VI - remeter, até o sexto dia de cada mês, uma das vias protocoladas nos termos do inciso anterior, à unidade federada de destino do produto, dos relatórios identificados como Anexos II e III, bem como cópia da via protocolada do relatório identificado como Anexo I;
> VII - elaborar relatório da movimentação de AEAC realizada no mês, em 2 (duas) vias, de acordo com o modelo constante no Anexo VIII (CONFAZ, 2002).

Assim, os relatórios são repassadas para os Estados de origem e destino da mercadoria e para a refinaria. De posse dessas informações os Estados podem empreender suas atividades de fiscalização com maior eficiência, tendo em vista que seu universo de contribuintes ficou bem mais restrito.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Chegando ao fim deste trabalho é importante retomar de maneira objetiva as hipóteses lançadas na introdução, uma vez que ao longo de toda a pesquisa procurou-se analisar as mais variadas correntes, buscando responder as indagações propostas inicialmente quando da problematização do tema.

Pode-se concluir preliminarmente que a substituição tributária é uma técnica que consiste em atribuir a um contribuinte a responsabilidade, como substituto tributário, pela retenção e o pagamento do imposto que seria devido quando outro contribuinte, substituído tributário, efetuasse a venda ao consumidor final do produto.

Das espécies de substituição tributária apresentadas interessa comentar que a substituição “para trás” ou diferimento não é muito questionada pela doutrina. O grande problema repousa na sua forma progressiva, também conhecida como substituição “para frente”. A doutrina pugna pela inconstitucionalidade do instituto, sob a alegação que viola preceito constitucional, pois a cobrança de imposto é feita antes da ocorrência do fato gerador.

Segundo a doutrina a substituição tributária fere princípios que informam o Sistema Constitucional Tributário, como a estrita legalidade e a tipicidade tributária. Ademais o suposto fato gerador pode não se realizar, por motivos diversos ou, ainda que ocorra o fato gerador, nem sempre o valor presumido anteriormente corresponderá ao valor da efetiva operação subseqüente.

A Emenda Constitucional nº 03/93 acrescentou importante dispositivo na Carta Magna que prevê a possibilidade da lei atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente. Apenas em 1996, com a promulgação da LC 87/96, é que efetivamente viu-se respeitado a reserva legal prevista no texto constitucional. Buscou-se com esta lei responder as duras críticas acerca da constitucionalidade da substituição tributária. Os tribunais, com base na alteração constitucional, têm reconhecido a sua procedência.

Verificou-se que a responsabilidade por substituição tributária em combustíveis derivados do petróleo é atribuída, em regra, a Refinaria, que fará a retenção do ICMS referente as operações subseqüentes à do adquirente até o consumidor final. O valor que foi retido pela Refinaria, será recolhido em favor do Estado onde estiver localizado o adquirente do combustível, através de uma GNRE.

Acerca dos objetivos traçados inicialmente temos a considerar que:

1. Foi apresentada a sistemática da substituição tributária do ICMS nos combustíveis, comentando as normas pertinentes ao instituto e demonstrando como é aplicada na prática;

2. Na substituição tributária progressiva não há qualquer afronta ao princípio da segurança jurídica. Os contribuintes têm, a qualquer tempo, o conhecimento dos valores do tributo a ser recolhido até a operação de venda ao consumidor final. Quanto ao princípio da não surpresa, subdividido nos princípios da anterioridade e da anterioridade nonagesimal, demonstramos que a jurisprudência excepcionou o ICMS da sua aplicação;

3. Com a promulgação da EC n.º 03/93, criou-se a possibilidade da lei atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente. A própria CRFB/1988 distinguiu temporalmente o pagamento do imposto e a ocorrência do fato gerador da respectiva obrigação tributária a fim de sepultar qualquer questionamento sobre o aspecto temporal da hipótese de incidência do imposto. É claro que o ICMS recolhido antecipadamente pelo contribuinte substituto só será devido sob a forma de imposto com a ocorrência do fato gerador futuro. Tanto que o dispositivo acima mencionado prescreve a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido;

4. Demonstrou-se que a substituição tributária traz diversos benefícios para o Estado, para os contribuintes substitutos e substituídos, e para o consumidor. Para as empresas envolvidas funciona como um regulador do mercado, pois os empresários terão a certeza de que todos estão pagando o imposto e, em conseqüência, não haverá concorrência desleal. Além disso, o instituto uniformiza a legislação tributária entre os Estados signatários do convênio, facilitando a escrituração e o recolhimento do imposto.

5. Para o Estado a substituição tributária simplifica a tributação, combate a sonegação, concentra a máquina fiscal num universo menor de contribuintes, facilita a fiscalização dos contribuintes substituídos e possibilita a troca de informações e de experiências entre os Estados sobre operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária. Demonstrou-se que, em cumprimento ao disposto no Convênio 54/02, as informações sobre operações com combustíveis derivados de petróleo chegam ao fisco por meio dos relatórios emitidos pelos agentes econômicos da cadeia produtiva e distribuidora das mercadorias. Esses relatórios são repassados para os Estados de origem e destino da mercadoria e para a refinaria. De posse dessas informações os Estados podem concentrar suas atividades de fiscalização nas refinarias e distribuidoras, aumentando a sua eficiência.

Há uma grande correlação entre o dever de contribuir para o sustento dos gastos públicos e o objetivo fundamental da República Federativa do Brasil de construir uma sociedade livre, justa e solidária. O cumprimento ou descumprimento daquele dever favorece ou prejudica a consecução destes fins sociais pelo Estado.

Ao reconhecer esta relação, é evidente e necessário que o sistema fiscal seja eficiente e rápido, para permitir que o Estado tenha capacidade de cumprir os fins a que está vinculado. A complexidade dos dias atuais, com o desenvolvimento da atividade econômica e da tecnologia da informação, traz novos desafios para a atividade de fiscalização.

Não é difícil imaginar que se a administração tributária fosse obrigada a efetuar o lançamento de ofício de cada fato gerador ocorrido, o aparato necessário para o cumprimento dessas atividades seria enorme. Haveria uma acentuada desproporção entre as tarefas tributárias legalmente atribuídas à Administração e a capacidade e os meios disponíveis de que dispõe os órgãos fazendários para cumprir estas tarefas. A ocorrência de fatos geradores de obrigações tributárias não cessa no tempo e isso requer mecanismos que simplifiquem as atividades do fisco.

Como comentado, em vista dessa necessidade, o princípio da praticabilidade abraçado pela Professora Misabel de Abreu Machado Derzi fundamenta todos os meios e técnicas que viabilizam a aplicação das leis tributárias. Um exemplo é o próprio lançamento por homologação no ICMS no qual imputa-se ao contribuinte a responsabilidade de detectar a ocorrência do fato gerador, apurar a base de cálculo,

quantificar o valor do tributo e efetuar seu recolhimento, sem que para isso seja necessário qualquer ato da autoridade fiscal.

Um princípio constitucional pode ser abrandado pelo princípio da praticabilidade. Assim, por exemplo, se a substituição para frente viola o princípio da tipicidade tributária, por outro lado, a sua não aplicação provocaria um aumento da sonegação fiscal, tendo em vista a impossibilidade de fiscalização individual de cada contribuinte. Por exemplo, a fiscalização de cada posto de gasolina ou de cada revendedor de cerveja em bares e restaurantes é absolutamente inviável, sendo atribuído às refinarias de petróleo e às fábricas de cerveja a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido em toda cadeia. Caso contrário, seria necessário um aumento do tributo para compensar a carga fiscal evadida. Ou seja, haveria violação ainda mais grave e indesejável.

A concorrência desleal é um mal que precisa ser extirpado do mercado. Em um país onde a carga tributária é extremamente alta, é muito importante que as empresas funcionem em igualdade de condições. A substituição tributária é uma técnica de tributação que pode trazer esse alento, pois possibilita a cobrança do imposto de uma só vez, em toda a cadeia produtiva e distribuidora, evitando-se assim a sonegação fiscal.

Por derradeiro, fundamentado no princípio da praticabilidade defendido pela Professora Misabel de Abreu Machado Derzi, não podemos deixar de acrescentar nossa esperança de que a técnica da substituição tributária venha a ser instituída para outros produtos, por demonstrar ser o meio mais eficiente e capaz de satisfazer as exigências da lei tributária.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária.** 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

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

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.** (Atual. Misabel Abreu Machado Derzi). 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro.** 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BECKER, Augusto Alfredo. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BORBA, Cláudio. **Direito Tributário.** 14. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2003a.

BORBA, Cláudio. **ICMS & Legislação Fiscal.** Rio de Janeiro: Impetus, 2003b.

BRASIL. **Lei nº 5.172** – de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. (CTN). Brasília: 1966.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 406** - de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sôbre operações relativas à circulação de mercadorias e sôbre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Brasília: 1968.

BRASIL. **Constituição do Brasil** (de 05 de outubro de 1988). Brasília: 1988.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87** – de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília: 1996.

BRASIL. **Portaria MME nº 10** (de 16 de janeiro de 1997). Dispõe sobre a atividade de Transportador-Revendedor-Retalhista-TRR de combustíveis. Brasília: 1997.

BRASIL. **Portaria ANP nº 29** (de 09 de fevereiro de 1999). Estabelece a regulamentação da atividade de distribuição de combustíveis líquidos derivados de petróleo. Brasília: 1999a.

BRASIL. **Portaria ANP nº 201** (de 30 de dezembro de 1999). Estabelece os requisitos a serem cumpridos para acesso a atividade de Transportador-Revendedor-Retalhista-TRR. Brasília: 1999b.

BRASIL. **Portaria ANP nº 202** (de 30 de dezembro de 1999). Estabelece os requisitos a serem cumpridos para acesso a atividade de distribuição de combustíveis líquidos derivados do petróleo. Brasília: 1999c.

BRASIL. **Portaria ANP nº 116** (de 05 de julho de 2000). Regulamenta o exercício da atividade de revenda varejista de combustíveis automotivos. Brasília: 2000.

BRASIL. **Portaria ANP nº 314** (de 27 de dezembro de 2001). Estabelece a regulamentação para a importação de gasolinas automotivas. Brasília: 2001a.

BRASIL. **Portaria ANP nº 316** (de 27 de dezembro de 2001). Regulamenta o exercício da atividade de formulação de gasolina A, comum e premium, e óleo diesel a partir de misturas de correntes de hidrocarbonetos. Brasília: 2001b.

BRASIL. **Resolução CIMA nº 35** (de 22 de fevereiro de 2006). Dispõe sobre a adição de álcool etílico anidro combustível à gasolina. Brasília: 2006.

BRASIL. **RE 213.396** (de 02 de agosto de 1999). Disponível em < http:// www.stf.gov.br/jurisprudencia/IT/frame.asp?PROCESSO=**213396**& >. Acesso em: 10 mai. 2008.

BRASIL. **REsp 203.551** (de 03 de maio de 1999). Disponível em < http:// www. stj.jus.br/webstj/Processo/Justica/detalhe.asp?numreg=199900112440&pv=0000000 00000 >. Acesso em: 18 mai. 2008.

CARDOSO, Alessandro Mendes. A responsabilidade do Substituto Tributário e os Limites à Praticidade. **Revista Tributária**. Ano 14 – nº 68, maio/junho 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

EMPRESARIAL, Nobre Assessoria. **Cadeia de Comercialização do Diesel**. Setor de Transporte – Planejamento Fiscal. Disponível em < http://www.nobreempresarial.com.br/artigos1.html >. Acesso em: 21 mai. 2008.

ESPÍRITO SANTO. **Decreto nº 1090-R** - de 25 de outubro de 2002. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicial e de Comunicação – RICMS/ES. Vitória: 2002.

GRECO, Marco Aurélio. **Substituição Tributária**. São Paulo: IOB, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos Fundamentais do ICMS.** São Paulo: Dialética, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MEIRA JUNIOR, José Julberto. **Uma Visão Crítica da Substituição Tributária**. Fevereiro de 2000. Disponível em: < http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1404>. Acesso em: 05 mai. 2008.

GARCIA, M.; MESSIAS, C. **Atualização em Substituição e Antecipação Tributária**. Apostila eleborada pela SEFAZ/AL, 2003.

MATTOS, Aroldo Gomes de. **ICMS. Substituição Tributária "para frente" e a Lei Complementar nº 87/96, Art. 10.** (Coordenação - Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1996.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário.** 6. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

MELO, José Eduardo Soares e LIPPO, Luiz Francisco. **A Não-Cumulatividade Tributária**. São Paulo: Dialética, 1998.

PETROBRAS. Produtos Derivados do Petróleo. Disponível em: < http://www2.petrobras.com.br/EspacoConhecer/Produtos/DerivadosdoPetroleo.asp>. Acesso em: 10 jun. 2008.

RIBEIRO, Antonio de Pádua. **Substituição Tributária para Frente**. Disponível em: <http://bdjur.stj.gov.br>. Acesso em: 19 mar. 2008.

ROSA, Dênerson Dias. **Substituição Tributária**. Disponível em: <http://www.direitonet.com.br/artigos/x/10/11/1011/>. Acesso em: 24 abr. 2008a.

ROSA, Dênerson Dias. **Reconhecimento do direito ao crédito de ICMS sobre consumo.** Disponível em: <http://www.direitonet.com.br/artigos/x/10/43/1043/>. Acesso em: 02 jun. 2008b.