

idp

DEBATES EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

v. 3 n. 5

107

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

NELSON PEREIRA DA SILVA

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

NELSON PEREIRA DA SILVA¹

¹ Mestre em Administração Pública pelo IDP, Bacharel em Ciências Econômicas e Direito, com Pós-Graduação em Direito Público. Auditor Tributário da Coordenação de Fiscalização da Secretária de Economia do Distrito Federal. É o representante do DF no GT 34 - Substituição Tributária do CONFAZ.



IDP

O IDP é um centro de excelência no ensino, na pesquisa e na extensão nas áreas da Administração Pública, Direito e Economia. O Instituto tem como um de seus objetivos centrais a profusão e difusão do conhecimento de assuntos estratégicos nas áreas em que atua, constituindo-se um *think tank* independente que visa contribuir para as transformações sociais, políticas e econômicas do Brasil.

DIREÇÃO E COORDENAÇÃO

Diretor Geral

Francisco Schertel

Coordenador do Mestrado Profissional em Administração Pública

Caio Resende

CONSELHO EDITORIAL

Coordenação

Paulo Castro

Renan Holtermann

Milton Mendonça

Supervisão e Revisão

Matheus Gonçalves

Emmanuel Brasil

Rafael Viana

Apoio Técnico

Igor Silva

Projeto gráfico e diagramação

Juliana Vasconcelos

DEBATES EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Revista Técnica voltada à divulgação de resultados preliminares de estudos e pesquisas aplicados em desenvolvimento por professores, pesquisadores e estudantes de pós-graduação com o objetivo de estimular a produção e a discussão de conhecimentos técnicos relevantes na área de Administração Pública.

Convidamos a comunidade acadêmica e profissional a enviar comentários e críticas aos autores, visando o aprimoramento dos trabalhos para futura publicação. Por seu propósito se concentrar na recepção de comentários e críticas, a Revista Debates em Administração Pública não possui ISSN e não fere o ineditismo dos trabalhos divulgados.

As publicações da Revista estão disponíveis para acesso e download gratuito no formato PDF. Acesse: www.idp.edu.br

As opiniões emitidas nesta publicação são de exclusiva e inteira responsabilidade dos autores, não exprimindo, necessariamente, o ponto de vista do IDP. **Qualquer citação** aos trabalhos da Revista só é permitida mediante autorização expressa do(s) autor(es).

debates em administração pública

SUMÁRIO

1. Introdução	6
2. Referencial teórico	9
3. Metodologia	13
4. Resultados e Discussão	15
5. Considerações finais	21
6. Referências	24

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

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

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

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

1. INTRODUÇÃO

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

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

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

O problema deste artigo é: a adoção da substituição tributária do ICMS é uma forma eficaz para o incremento da arrecadação e o combate à sonegação fiscal? O tema é de grande relevância, pois a sistemática é utilizada por todas as administrações tributárias estaduais, com o objetivo de otimizar esforços em poucos contribuintes, deixando de fiscalizar diversos estabelecimentos do varejo, em especial empresas optantes pelo Simples Nacional, que já tiveram seus impostos retidos de forma antecipada.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Além desta introdução, o artigo terá uma parte composta por assuntos correlatos ao tema deste estudo: a antecipação do fato gerador, a base legal da substituição tributária do ICMS, com suas diferentes formas, regras e os regimes especiais para empresas atacadas no Distrito Federal.

Na parte seguinte serão demonstrados os dados coletados e a análise dos resultados, que poderão, ou não, confirmar a hipótese. Por fim, a última parte trará as considerações finais com as principais conclusões deste estudo.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Antecipação do fato gerador

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2.2 A substituição tributária do ICMS

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

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

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

Para a comercialização das mercadorias, porém, o ICMS próprio e o ICMS-ST, que é cobrado antecipadamente, se transformam em custos para o adquirente, sendo diretamente incorporados ao custo dos estoques quando da aquisição, elevando os preços que serão praticados ao consumidor final, com efeitos financeiros nos resultados (JÚNIOR; OVADOMARI, 2010).

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

2.3 Base Legal da Substituição Tributária

A exigência do recolhimento antecipado do imposto, ou substituição tributária, tem sua base legal no §7º do art. 150 da CF de 1988, com redação dada pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993. Segundo o art. 128 do CTN, a lei pode atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador. Surge aqui a figura do substituto tributário, que é o responsável pelo recolhimento antecipado do tributo das fases

seguintes da operação comercial, mediante uma base de cálculo presumida (GRECO, 2001). Cabe destacar que o instituto da substituição tributária não é uma inovação brasileira, segundo Paulsen (2021) países como Alemanha, Itália e Espanha também adotam o modelo.

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

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

2.4 As diferentes formas da substituição tributária

Existem 3 formas de substituição tributária do ICMS:

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

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

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

para o contribuinte como para a fiscalização tributária e é a que será adotada como objeto de estudo.

Caso não houvesse a substituição tributária seria necessária uma estrutura de fiscalização capaz de verificar a conformidade de todos os contribuintes que comercializam os produtos, da fábrica até o consumidor final. Cabe destacar que a Secretaria de Economia do DF para fiscalizar o ICMS/ST possui um núcleo responsável pelo seguimento combustíveis, com 04 auditores, e outro que fiscaliza os demais seguimentos e todos os regimes especiais de apuração do ICMS, com apenas 7 auditores.

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

3. METODOLOGIA

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

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

ainda não receberam um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com o objetivo do estudo.

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

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

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

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

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

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

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

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

Desta forma, na hipótese da não utilização da sistemática tributária, o tributo a ser arrecadado seria diluído em diversos contribuintes: industrial, atacadista e o pequeno varejo que revende ao consumidor final, aumentando a probabilidade de uma eventual omissão da receita tributária.

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

3.1 Delineamento do Estudo

A estudo está delimitado para o seguimento de combustíveis e lubrificantes, regulamentados pelo Convênio n. 110/07 do CONFAZ, para o ano de 2021. No Distrito Federal, os produtos estão relacionados na substituição tributária no item 4 do Caderno I do Anexo IV ao Decreto n. 18.955/97 e na Portaria n. 233/08. Na análise foram levantados os valores arrecadados com ICMS próprio e da substituição tributária e sua representatividade em relação aos valores da arrecadação total do tributo pago pelos contribuintes substitutos tributários do seguimento. Os dados empíricos da arrecadação do ICMS foram obtidos junto ao Núcleo de Combustíveis (NUCOM) e a Secretária Executiva e Assuntos Econômicos da Secretaria de Economia do Distrito Federal, buscando a verificação da participação do ICMS do seguimento em relação à arrecadação total no ano de 2021.

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

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

Tabela 1: Alíquota do ICMS e Base do ICMS/ST dos Combustíveis e Lubrificantes

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

Fonte: Elaboração própria

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

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

Na revenda do produto etanol as distribuidoras são as responsáveis pela retenção e pagamento do ICMS/ST. Já para os produtos derivados de petróleo, a retenção do ICMS é feita integralmente pela Petrobrás, que tem sua unidade no DF equiparada à refinaria e faz o recebimento dos derivados por meio de dutos, sendo as distribuidoras substituídas na operação tributária.

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

Dos dados apresentados, verifica-se que o setor é responsável pela fiscalização de mais de 700 empresas, sendo a tarefa de difícil execução com apenas 4 servidores. Com a adoção da substituição tributária, as empresas do varejo são visitadas por rodízio quinzenal

para a pesquisa PMPF, mas o trabalho mais efetivo ocorre nas empresas distribuidoras, de forma a otimizar os resultados.

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

Tabela 2: Participação do ICMS Combustíveis na Arrecadação Total – 2021 – R\$ mil

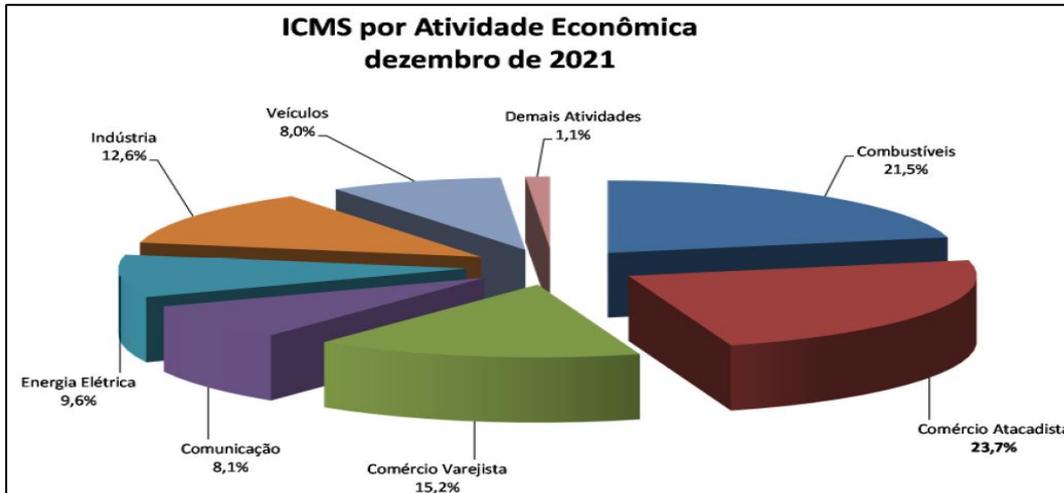
MÊS	COMBUSTÍVEIS	TOTAL	PERCENTUAL
JANEIRO	128.282,9	794.062,0	16,15%
FEVEREIRO	131.573,5	665.712,1	19,76%
MARÇO	102.441,2	613.236,6	16,70%
ABRIL	117.642,1	626.066,6	18,79%
MAIO	138.518,4	667.233,6	20,76%
JUNHO	137.221,9	682.912,1	20,09%
JULHO	161.701,3	792.059,7	20,41%
AGOSTO	160.241,9	768.386,5	21,85%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

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

Conforme se verifica na tabela 2, a arrecadação do seguimento combustíveis representou um quinto da arrecadação total do ICMS no ano de 2021. Cabe destacar que o setor é responsável pela segunda maior arrecadação, perdendo apenas para o seguimento de comércio atacadista.

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

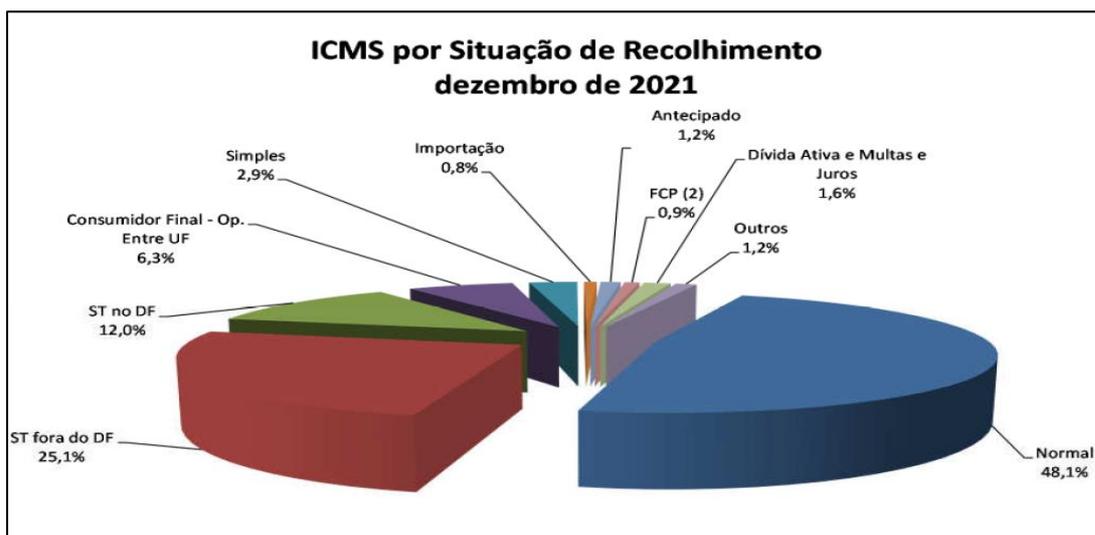
Gráfico 1: Composição da arrecadação do ICMS por atividade - dezembro de 2021



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

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

Gráfico 2: ICMS por Origem de Recolhimento – dezembro 2021



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

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

Porém, para a verificação da hipótese de incremento à arrecadação, é necessário demonstrar o valor do imposto arrecadado na operação com e sem substituição tributária. Exemplificando a venda de 1000 litros de gasolina para um posto de combustível, considerando no valor de R\$ 6,00 o litro e um PMPF definido para a substituição tributária de R\$ 7,00: a soma da arrecadação do ICMS próprio (R\$ 1.620,00) e ST (R\$ 270,00) seria de R\$ 1.890,00, sendo os valores recolhidos no mês subsequente ao da operação, no dia 9 para o ICMS/ST e no dia 20 para o ICMS normal, independentemente da revenda do produto pelo varejo ao consumidor final.

Já a mesma operação comercial, sem a substituição tributária, teria a mesma arrecadação da operação própria, porém os valores para a base de cálculo da tributação do varejo iriam variar para mais ou para menos, pois não seriam definidos pela autoridade tributária. Assim, se o preço médio de revenda fosse R\$ 6,90 ou R\$ 7,10 o litro, o resultado seria R\$ 243,00 e R\$ 297,00, respectivamente.

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

A definição da base de cálculo pela autoridade tributária serve para o pagamento antecipado do ICMS/ST, mas não é um tabelamento, sendo o mercado livre para praticar seus preços, porém sem a substituição tributária a responsabilidade pelo pagamento do ICMS do varejo, somente no comércio de combustíveis, seria diluída para 335 postos de combustíveis, que teriam que ser fiscalizados pelos 4 servidores do NUCOM.

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

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

Porém, um produto representativo do seguimento, e de grande relevância social, é o GLP, mais conhecido como gás de cozinha, que também está na substituição tributária. Exemplificando a venda de 100 botijões de gás de 13 kg, considerando o valor de R\$ 80,00 a unidade e um PMPF definido para a substituição tributária de R\$ 110,00 o resultado tributário é o seguinte: com o ICMS/ST seria de R\$ 360,00 apenas com a comercialização de 100 botijões de gás, independentemente do valor de revenda ao consumidor final.

Agora, supondo que sejam praticados os mesmos valores, porém sem a substituição tributária, o valor do exemplificado acima não ingressaria nos cofres públicos distritais, ainda que todas as obrigações tributárias fossem cumpridas. É que, ao contrário da maioria dos postos de revenda de combustíveis, a comercialização do produto GLP é feita majoritariamente por pequenas empresas, optantes pelo regime do Simples Nacional, faixa 1, que nos termos do Anexo I da Lei Complementar n. 123/06, fazem a apuração dos impostos devidos pelo faturamento. Para faixa 1 é utilizado o percentual de 4%, dos quais apenas 34% serão do ICMS.

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

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

Essa distorção faz com que muitas empresas fracionem suas atividades, de modo a se manter dentro dos limites do Simples e, por outro lado, leva as Administrações

Tributárias estaduais a implementarem novos setores na sistemática da substituição tributária como forma de garantir a arrecadação do ICMS.

Por isso, De Araújo et al. (2009, p. 320), afirma que a sistemática da substituição tributária deve ser ampliada, pois é uma forma de modernizar a administração tributária e ajuda na redução da informalidade.

Já Arantes (2013, pg.60) afirma que encontrou evidências na incrementação da receita tributária do ICMS, especialmente no seguimento da comercialização do GLP, com a adoção da substituição tributária do ICMS em Minas Gerais.

Assim, considerando como parâmetros do estudo: a quantidade de empresas do seguimento selecionado, o quantitativo de servidores para fiscalizar o setor, a estrutura de TI disponível, os tributos recolhidos e sua participação na composição da arrecadação total do ICMS do Distrito Federal e, utilizando do modelo analítico comparativo para verificação do que seria a tributação sem a substituição tributária, conclui-se pela confirmação da hipótese. Ou seja, a adoção da antecipação do fato gerador do ICMS como forma de tributação é eficaz para a fiscalização e para a arrecadação tributária, ao se considerar os resultados alcançados e as atuais condições do fisco distrital.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo buscou analisar a utilização da substituição tributária do ICMS como instrumento de arrecadação e combate à sonegação fiscal, considerando as limitações da estrutura de fiscalização do fisco distrital, a quantidade de contribuintes na comercialização do seguimento de combustíveis e a relevância do setor na composição da receita tributária do Distrito Federal.

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

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

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

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

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

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

Agora, porém, essa forma de tributação deve ter uma redução gradativa. É que a antecipação do fato gerador pela substituição tributária, mediante a aplicação de uma MVA

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

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

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

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

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

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

política pela aprovação, mesmo tornando inviável os orçamentos estaduais do corrente exercício, tendo em vista a perda bilionária na arrecadação.

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

6. REFERÊNCIAS

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

ARANTES, Vagner Alves. Efeitos da substituição tributária sobre a arrecadação de ICMS: Um estudo sob o segmento de GLP em Minas Gerais. 2013. Disponível em: <https://locus.ufv.br//handle/123456789/1982>.

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

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

BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar PLP 18, de 11 de março de 2022. Altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, e a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, para considerar bens e serviços essenciais os relativos aos combustíveis, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2317648>.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

_____. Ministério da Economia. Conselho Nacional de Política Fazendária. Ato COTEP/ICMS 47/03: Aprova o programa de computar SCANC – Sistema de Captação e Auditoria dos Anexo de Combustíveis e sua utilização. Disponível em:
https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/atos/2003/ac047_03.

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

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

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

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI Nº 1.851/AL. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Tribunal Pleno. 2002. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADI&documento=&s1=1851&numProcesso=1851>.

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

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

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

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

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

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

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

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

_____. Lei 1.254/96, de 08 de novembro de 1996. Disponível em: <http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?xtNumero=1254&txtAno=1996&txtTipo=5&txtParte>. Acesso em: 13 de novembro, 2021.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

PAES, Nelson Leitão. Os efeitos dos parcelamentos sobre a arrecadação tributária. Estudos Econômicos. São Paulo, V. 44, nº 2, p. 323-350, 2014. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/ee/a/www6zVpt997MSQnMYXfSjJb/?format=pdf&lang=pt>.

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

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

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

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

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

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

