

ANA MARIA ALVES

A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA COMO INSTRUMENTO DE FISCALIZAÇÃO DO
ICMS

Belo Horizonte

2008

ANA MARIA ALVES

A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA COMO INSTRUMENTO DE FISCALIZAÇÃO DO
ICMS

Monografia apresentada ao Curso de Especialização em Contabilidade e Finanças Públicas promovido pela Escola de Governo de Minas Gerais (EGMG) da Fundação João Pinheiro (FJP), como requisito parcial para obtenção do título de especialização.

Orientador: Prof. José Luiz Ricardo.

Belo Horizonte

2008

Dedico esta pesquisa a minha mãe, aos meus sobrinhos e a todos os meus familiares, que de uma forma ou de outra contribuíram no meu estudo.

AGRADECIMENTOS

AO GOVERNADOR DO ESTADO DE MINAS E À SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DE MINAS GERAIS pelo investimento e incentivo dado aos servidores.

Ao Dr. José Luiz Ricardo que me auxiliou tornando esta pesquisa um trabalho científico.

A Soraya Naffah, minha chefe, pela oportunidade de viabilizar meus sonhos, fazendo-me subir mais um patamar na vida.

A Elisa Brigagão e Maria Aparecida Almeida pelo incentivo de estudar.

Aos meus colegas de trabalho, que de uma forma ou outra, auxiliaram-me no desenvolvimento desta pesquisa e em especial ao meu diretor Osvaldo Scavazza.

Aos meus superiores hierárquicos por permitirem a minha participação no curso de especialização.

RESUMO

Este estudo tem por finalidade demonstrar as facilidades operacionais da cobrança do ICMS através da Substituição Tributária, regime pelo qual a responsabilidade pelo ICMS devido em relação às operações com mercadorias é atribuída a outro contribuinte. Buscou-se analisar as questões legais e práticas com enfoque nos aspectos tributários, na aplicabilidade dos princípios, nas regras jurídicas, que tendem a minimizar os conflitos existentes na cadeia da arrecadação do tributo e proporcionam a capacitação técnica de toda a fiscalização levando-os a executarem suas tarefas da forma mais ética e transparente possível.

A análise da substituição tributária será feita sob um ponto de vista verticalizado, realçando a compatibilidade constitucional da substituição tributária aplicada ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) e seus principais aspectos legais, dada a sua importância no contexto jurídico nacional, onde o Fisco busca instrumentos assecuratórios de uma arrecadação mais eficiente e meios que facilitem a fiscalização do cumprimento das demais obrigações tributárias.

Palavras-chave: ICMS - Substituição Tributária - arrecadação

ABSTRACT

This study has the purpose to demonstrate the operational easiness of the ICMS (Sales Tax) collection in the hedge of the principles rules of Substitution Tax, in which the collection responsibility of the ICMS (Sales Tax) due in relation the operations with merchandises lying on to another contributor (the seller). One searched to analyze the legal and practical questions with approach in the aspects tributaries, in the applicability of the principles, the rules of law, that tend to minimize the existing conflicts in the chain of the collection of the tribute and provide the technique qualification of all the tax collection group taking them to execute its tasks with the higher transparency and ethics.

The analysis of the substitution tax will be made under a top-down point of view, enhancing the constitutional compatibility of the substitution tax applied to the tax on relative operations to the circulation of merchandises and on renderings of services of interstate and intercity transport and communication (ICMS) and its main legal aspects, given its importance in the national legal context, where the Treasury department looking to assure the most efficient collection instrument in the way to facilitate the inspection work to achieve the fulfillment of secondary obligations of taxes.

Key words: ICMS - Substitution Tax - collection

LISTA DE TABELAS E ILUSTRAÇÕES

Figura

Figura 1.1 - Fase inicial do imposto da substituição tributária.....	13
--	----

Gráficos

Gráfico 3.1 – Evolução da arrecadação do ICMS do setor de bebidas.....	39
--	----

Gráfico 3.2 – Arrecadação de ICMS dos segmentos selecionados de ST.....	40
---	----

Gráfico 3.3 – Evolução da arrecadação do ICMS – Operações próprias e “outras”.....	41
--	----

Quadro

Quadro 3.1 – Exemplo de substituição tributária.....	43
--	----

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AEM - Acordo Estadual de Metas

ADCT - Atos das Disposições Constitucionais Transitórias

BC - Base de Cálculo

BC ST - Base de Cálculo Substituição Tributária

CF - Constituição Federal

CAPUT - Cabeça

CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária

CTN - Código Tributário Nacional

CTRC - Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas

DAE - Documento de Arrecadação Estadual

DAPI – Declaração de Apuração e Informação do ICMS

EC - Emenda Constitucional

GERE - Gestão Estratégica da Receita Estadual - SRE;

GIA - Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS

GIA ST - Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS de Substituição Tributária

GNRE - Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais

ICM - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias

ICMS - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

ICMS ST - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação da substituição tributária

ICMS/ST(F) - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação da substituição tributária para frente

IPI - Imposto sobre Produto Industrializado

IPVA - Imposto relativo à Propriedade de Veículo Automotor

IVC - Imposto de Vendas e Consignações

LOA - Leis Orçamentárias Anuais

LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal

MVA - Margem de Valor Agregado

NBM/SH - Nomenclatura Brasileira de Mercadorias baseada no Sistema Harmonizado

PAFE - Plano Anual do Fisco Estadual.

PDAF - Plano Diretor da Ação Fiscal;

PIB - Produto Interno Bruto

PMDI - Plano Mineiro de Desenvolvimento Integrado

PPAG - Plano Plurianual de Ação Governamental

RICMS - Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

SAIF - Superintendência de Arrecadação e Informações Fiscais

SEF - Secretaria de Estado de Fazenda

SELIC - Sistema Especial de Liquidação e de Custódia

SINIEF - Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais

SRE - Subsecretaria da Receita Estadual

ST - Substituição Tributária

ST(F) - substituição tributária “para frente”

ST(T) - substituição tributária “antecedente, para trás, ou regressiva”.

STF - Supremo Tribunal Federal

STJ - Supremo Tribunal de Justiça

SUFIS - Superintendência de Fiscalização

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	11
1.1	Contextualização	11
1.2	Objetivos.....	14
1.2.1	Objetivo Geral	14
1.2.2	Objetivos Específicos	14
1.3	Problema.....	14
1.4	Justificativa.....	15
2	METODOLOGIA.....	17
2.1	Abordagem	18
2.2	Tipo de pesquisa quanto aos meios	18
2.3	Tipo de pesquisa quanto aos fins.....	19
2.4	Coleta de dados.....	19
3	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	21
3.1	Breve histórico do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS	21
3.2	Competência	23
3.3	Incidência.....	24
3.4	Fato Gerador	25
3.5	Surgimento da Obrigação Tributária	27
3.6	Sujeição Passiva	29
3.6.1	Contribuinte.....	30
3.6.2	Responsabilidade Tributária	32
3.6.3	Substituição Tributária	34
3.7	Base de Cálculo	40
3.8	Não Cumulatividade	42
3.9	Forma de Pagamento	45
3.10	Princípios Constitucionais	46
3.10.1	Legalidade	47
3.10.2	Anterioridade	48

3.10.3 Isonomia	48
3.10.4 Vedação ao Confisco	49
4 GESTÃO TRIBUTÁRIA RELATIVA AO ICMS.....	51
4.1 Sonegação <i>versus</i> Evasão Fiscal	51
4.2 Fiscalização	51
4.3 GERE – Gestão Estratégica da Receita Estadual	53
4.4 PDAF – Plano Diretor da Ação Fiscal	56
4.5 PAFE – Plano Anual do Fisco Estadual	56
5 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS DA PESQUISA.....	59
6 ANÁLISES DOS DADOS OBTIDOS COM PESQUISA	60
6.1 Vantagens do Imposto	60
6.2 Casos de Inaplicabilidade da Substituição Tributária	61
7 CONCLUSÃO.....	63
7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	64
APÊNDICES - TRANSCRIÇÃO DAS ENTREVISTAS.....	67
Apêndice A) Entrevista 1 – SUFIS - Superintendência de Fiscalização.....	68
Apêndice B) Entrevista 2 – SUFIS - Superintendência de Fiscalização	69
Apêndice C) Entrevista 3 – SUFIS - Superintendência de Fiscalização	71
Apêndice D) Entrevista 4 – SAIF - Superintendência de Arrecadação e Informações Fiscais	72
Apêndice E) Entrevista 5 – SAIF - Superintendência de Arrecadação e Informações Fiscais	74

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

Em 1970, o Ministro da Fazenda e os Secretários de Fazenda dos Estados se reuniram e celebraram o convênio para criação do Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais - SINIEF, utilizado como mecanismo de cooperação entre os principais órgãos da administração tributária e como instrumento facilitador para o intercâmbio de informações entre a União e os Estados.

Tendo em vista o acordado através do Convênio S/Nº de 15.12.1970, os regulamentos estaduais estão subordinados ao Convênio de criação do SINIEF, o qual determina que os Estados incorporem às suas respectivas legislações tributárias as normas consubstanciadas nos seus artigos.

Os objetivos deste Convênio, dentre outros, são os seguintes: racionalizar e integrar os controles e a fiscalização com base em informações dos documentos fiscais dos contribuintes do IPI e do ICMS; unificar os livros e documentos fiscais a serem utilizados pelos contribuintes destes tributos; simplificar e harmonizar as exigências relativas às obrigações tributárias acessórias relativas ao Imposto sobre Produto Industrializado - IPI e o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS.

Devido ao desenvolvimento constante das atividades econômicas e por ser o ICMS um tributo que incide em praticamente toda a cadeia circulatória, a sua fiscalização por parte do Estado é uma atividade, muitas vezes, de grande complexidade, o que leva os fiscos estaduais a programarem ações que visam: aperfeiçoar o controle fiscal, inibir a sonegação e fiscalizar o universo de contribuintes existentes na distribuição geográfica dos Estados, quanto ao recolhimento dos tributos.

A idéia de tributo, em torno da qual se desenvolve o Direito Tributário, possui enquanto instituto jurídico, definição legal. Diz o art. 3º da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, o Código Tributário Nacional - CTN):

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Para uma melhor compreensão do fenômeno da substituição tributária, notadamente em que contexto ela se situa no campo de aplicação do Direito Tributário, necessário se faz o conhecimento de alguns conceitos acerca do tema que é muito amplo.

Inicialmente, é importante ressaltar que toda a vez em que o legislador escolher para sujeito passivo da relação jurídica tributária um terceiro indivíduo, em substituição daquele determinado como sujeito à hipótese de incidência, já se valendo da linguagem adotada por ATALIBA (1992), estar-se-á diante de um caso de substituição tributária.

A responsabilidade tributária se constitui na transferência, total ou parcial, por meio de lei, da obrigação de pagar o tributo por outrem que não o contribuinte (sujeito passivo direto). Ela decorre da necessidade do fisco de garantir o recolhimento do tributo que pode se tornar mais difícil quando apenas uma pessoa é considerada sujeito passivo.

Considera-se como sujeito passivo a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. O sujeito passivo da obrigação principal é chamado contribuinte, quando tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador ou responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

A principal fonte de receitas dos Estados é a arrecadação de tributos, notadamente, o ICMS. A legislação que rege a matéria e a própria multiplicidade de transações e de operações que constituem fatos geradores do ICMS, torna muito complexo o seu sistema de fiscalização e cobrança, o que obriga o Fisco a buscar, permanentemente, formas mais adequadas para o exercício do controle fiscal.

Diversos mecanismos de simplificação já foram tentados, tais como a suspensão e o diferimento de ICMS, mas nem todos alcançaram os objetivos pretendidos pelo Fisco ao instituí-los: simplificação e maior eficiência nos mecanismos de controle-fiscalização.

O instituto da substituição tributária encontra-se inserido no Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002 - Regulamento do ICMS, no anexo XV, e na Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996 no 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.

Nesse instituto são contemplados três tipos distintos e bem definidos de substituição tributária, que são as operações ou prestações antecedentes, concomitantes e

subseqüentes, cada uma apresentando peculiaridades bastante singulares, depreendidas com inteligência na Lei Complementar nº 87, de 1996 - Lei Kandir.

A substituição tributária é inteligível por meio das técnicas legislativas, que visam facilitar e simplificar procedimentos fiscais - tanto do fisco como dos contribuintes, sendo este eleito responsável pelo pagamento do imposto. O fato é caracterizado pela ocorrência de operação geradora em uma fase da cadeia econômica, com recolhimento do imposto por responsável atuante em outra fase dessa cadeia, ou seja, nada mais é do que uma técnica de arrecadação, que desloca a responsabilidade pelo pagamento do tributo, onde o substituto tributário paga o tributo devido pela operação do substituído.

A adoção desta técnica possibilita que a fiscalização atue de forma abrangente em todas as empresas envolvidas, racionalizando o controle e a arrecadação, diminuindo custos com a mão-de-obra especializada e maximizando os resultados esperados.

Com o objetivo de facilitar o controle das inúmeras operações realizadas pelos contribuintes e combater à sonegação, o Fisco Estadual adotou a sistemática da substituição tributária, cujo tributo é cobrado da indústria no início da cadeia tributária, momento em que se recolhe antecipadamente o ICMS incidente nas operações dos contribuintes subseqüentes.

Figura 1.1: Fase inicial do imposto da substituição tributária na indústria



A cobrança na indústria, de acordo com a fig. 1.1, facilita a fiscalização pela redução do número de contribuintes a serem fiscalizados, dificulta a sonegação, aumenta o controle do fisco e traz um incremento para a arrecadação, em virtude da centralização do imposto em um número menor de contribuintes.

Visando facilitar o entendimento deste trabalho, o primeiro capítulo apresenta a contextualização, os objetivos, o problema, a justificativa e a relevância do tema. Logo em seguida, no capítulo 2 é descrita a metodologia utilizada na elaboração do trabalho.

Nos capítulos 3 e 4 discute-se sobre o histórico do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte

Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, abordando os principais conceitos, tais como: sujeição passiva, incidência, responsabilidade tributária, competência, fato gerador, base de cálculo, princípios constitucionais (legalidade, anterioridade, isonomia, vedação ao confisco, não-cumulatividade), sonegação *versus* evasão fiscal e, finalmente, a substituição tributária.

No quinto capítulo são apresentados os resultados da pesquisa realizada e no sexto é feita uma análise dos dados obtidos com a pesquisa, seguido do sétimo capítulo que trata das considerações finais acerca do trabalho.

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo Geral

Analisar os aspectos técnicos e legais relativos ao instituto da Substituição Tributária, avaliando-a como instrumento facilitador do exercício do controle fiscal e sua contribuição no combate à sonegação do ICMS.

1.2.2 Objetivos Específicos

O objetivo geral será alcançado por meio dos seguintes objetivos específicos:

- a) analisar as legislações que disciplinam a Substituição Tributária;
- b) avaliar os aspectos técnicos relativos à Substituição Tributária, bem como suas formas de aplicação;
- c) mapear os pontos de conexão da Substituição Tributária com o exercício do controle fiscal e o combate à sonegação do ICMS;
- d) identificar as vantagens da utilização da Substituição Tributária, como facilitadora da ação fiscal.

1.3 Problema

Os objetivos fundamentais do Estado, dentre eles, garantir o desenvolvimento nacional, reduzir as desigualdades sociais e promover o bem de todos, estão expressos no art. 3º da Constituição Federal. (BRASIL, 1988)

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.

O Estado para existir e alcançar estes objetivos necessita de receitas, que são auferidas através da prestação de serviço (receitas originárias) e, principalmente, por meio da arrecadação de tributos (receitas derivadas), estes sob a forma de impostos, taxas e contribuições de melhoria.

A evasão fiscal tem sido apontada como um fator impeditivo do crescimento econômico do país. Com a sonegação generalizada, há um ciclo vicioso, pois empresas que sonegam tendem a procurar fornecedores informais, formando toda uma cadeia na informalidade, desde um fornecedor disposto a “vender sem nota” ou de forma subfaturada, até um contador disposto a preencher relatórios inexatos ao fisco.

Visando controlar a evasão fiscal, diversos mecanismos de simplificação já foram tentados, tais como a suspensão e o diferimento de ICMS, mas nem todos alcançaram os objetivos pretendidos pelo Fisco, pois instituí-los significa simplificação e maior eficiência nos mecanismos de controle e de fiscalização.

Diante do exposto, pode-se expressar assim o problema de pesquisa: de que forma o instituto da Substituição Tributária pode contribuir para o exercício do controle fiscal e o combate à sonegação do ICMS?

1.4 Justificativa

A Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais vem considerando a Substituição Tributária – ST, como um efetivo instrumento de administração tributária, especialmente pelo fato de ser um mecanismo facilitador da ação fiscal e de combate à sonegação do ICMS. A técnica da ST foi inserida na Constituição Federal de 1988 através da

Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, estando hoje expressa no §7º do art. 150.

O Fisco, diante da dificuldade de exercer a fiscalização e devido à complexidade da cobrança do ICMS, procura sempre implementar medidas administrativas e fiscais com o objetivo de otimizar o controle fiscal e, por consequência, combater a sonegação.

Para esse fim, a Substituição Tributária é um dos meios mais consistentes e de maior relevância instrumental na gestão tributária. Estudá-la, cientificamente, constitui um passo importante, para identificar suas vantagens e desvantagens e contribuir para o aperfeiçoamento de sua prática.

Este estudo visa recuperar a teoria sobre o tema e compará-la com as práticas adotadas visando apresentar sugestões e contribuições que aperfeiçoem o instituto e até mesmo propiciem a correção de tais práticas a fim de realizar em um tempo menor a fiscalização do ICMS.

O trabalho pode, também, servir como fonte de pesquisa para outros estudos acadêmicos, especialmente se considerarmos a escassez da teoria a respeito do tema ora abordado.

A praticidade da ST advém da possibilidade legal de se atribuir a um sujeito passivo a condição de responsável pelo pagamento do imposto, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente.

A relevância decorre da facilitação que ela proporciona na fiscalização dos tributos plurifásicos, ou seja, os incidentes por mais de uma vez na cadeia de circulação da mercadoria ou da prestação de serviço.

2 METODOLOGIA

De acordo com Cervo e Bervian (2002, p.25-26):

Todo método depende do objetivo de investigação (...)
(...)

Por isso, o ponto de partida do método racional é a observação desta realidade ou a aceitação de certas proposições evidentes, princípios ou axiomas, para em seguida prosseguir por dedução ou indução, em virtude das exigências unicamente lógicas e racionais. Mediante o método racional, que também se desdobra em diversas técnicas, como a observação, a análise, a comparação e a síntese, a indução e a dedução, a hipótese e a teoria, procura-se interpretar a realidade quanto a sua origem, natureza profunda, destino e significado no contexto geral.

(...)

Pelo método racional procura-se obter uma compreensão e visão mais ampla sobre o homem, sobre a vida, sobre o mundo, sobre o ser. Essa cosmovisão, a qual leva à investigação racional, evidentemente não pode ser testada ou comprovada experimentalmente em laboratório. É exatamente a possibilidade de comprovar ou não as hipóteses que distingue o método experimental (científico em sentido restrito) do racional.

Para a realização do objetivo proposto neste trabalho, foi utilizado o método racional e como estratégia a pesquisa que tem características descritivas, explicativas e históricas.

As pesquisas realizadas foram as seguintes: de opinião aplicada em áreas finalísticas da SEF; estudo de caso; pesquisa descritiva para demonstrar com exatidão as características e os diversos componentes constitutivos da relação obrigacional-tributária decorrentes da Substituição Tributária, tais como sujeição passiva, fato gerador, base de cálculo e alíquota.

Inicialmente, a pesquisa foi utilizada de forma genérica, para depois analisá-los em conformidade com as peculiaridades do instituto da substituição tributária. O trabalho também é explicativo, porque através da análise sistemática da legislação tributária, da doutrina e da jurisprudência, procura esclarecer a relevância da substituição tributária como forma de controle da sonegação e a evolução da arrecadação com a utilização do referido instituto.

O cunho histórico do trabalho deriva do fato de abordar aspectos da evolução histórico-legal do instituto da substituição tributária e os princípios norteadores do sistema tributário nacional.

2.1 Abordagem

O presente trabalho abordou o método de pesquisa qualitativa, sendo a abordagem metodológica a que melhor se adequou à realização deste estudo, por ser um instrumento de investigação que contextualiza a relevância de todos os procedimentos e a forma de cobrança do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, em suas diversas modalidades.

Na opinião de Fleury (*apud* SANTOS *et al.*, 2007), a pesquisa qualitativa apresenta a vantagem de compreender a complexidade e o processo do fenômeno estudado e pode ser aplicada por meio de variadas técnicas de coleta e análises de dados, tais como entrevista em profundidade; entrevista em grupo; observação ou análise documental (abrangendo documentos, relatórios, jornais, legislação, etc.).

Os pesquisadores que utilizam os métodos qualitativos buscam explicar o porquê das coisas, exprimindo o que convém ser feito, mas não quantificam os valores e as trocas simbólicas nem se submetem à prova de fatos, pois os dados analisados são não-métricos (suscitados e de interação) e se valem de diferentes abordagens.

2.2 Tipo de pesquisa quanto aos meios

O presente trabalho utilizou-se do estudo de caso, que por seu turno, é a análise profunda de uma unidade de estudo. No entender de Godoy (1995b, p. 25) visa ao exame detalhado de um ambiente, de um sujeito ou de uma situação em particular. Amplamente usado em estudos de administração, tem se tornado uma modalidade preferida daqueles que procuram saber como e por que certos fenômenos acontecem ou dos que se dedicam a analisar os eventos sobre os quais a possibilidade de controle é reduzida ou quando os fenômenos analisados são atuais e só fazem sentido dentro de um contexto específico.

Agora, fica aqui, o entendimento de Stake (*apud* FARIA, 2002) que qualifica o estudo de caso em dois tipos:

O instrumental, quando a pesquisa se realiza justamente pela deficiência teórica sobre um tema representado pelo caso; e o caso intrínseco, quando o interesse reside no próprio caso, em sua singularidade.

Ainda, segundo Merriam (*apud* FARIA, 2002):

...o estudo não caracterizado como um experimento, um levantamento ou uma história, então é um estudo de caso. Assim, qualquer estudo focado em um único caso, como uma empresa, um grupo ou departamento, é assim denominado, independentemente de sua complexidade e profundidade da análise, requisitos fundamentais do estudo de caso genuíno.

No estudo de caso realizado no presente trabalho foi feito um detalhamento minucioso a respeito da arrecadação proveniente da ação fiscalizadora.

2.3 Tipo de pesquisa quanto aos fins

Segundo Vergara (2004), a pesquisa descritiva expõe as características de determinada população ou fenômeno, estabelece correlações entre variáveis e define sua natureza. A autora ressalta, também, que a pesquisa não tem o compromisso de explicar os fenômenos que descreve, embora sirva de base para tal explicação.

Seguindo a mesma linha, Mattar (1999) ressalta a inter-relação com o problema de pesquisa, ao afirmar que a utilização desse tipo de pesquisa deverá ocorrer quando o propósito de estudo for descrever as características de grupos, estimar a proporção de elementos que tenham determinadas características ou comportamentos, dentro de uma população específica, descobrir ou verificar a existência de relação entre variáveis.

A pesquisa do presente estudo, portanto, é descritiva detalhando as fases de ocorrência da fiscalização do ICMS com a exatidão dos fatos, a gestão fiscal concreta e as técnicas adotadas.

Foi utilizado, também, neste estudo a pesquisa explicativa que Vergara (2004) define como sendo aquela cujo principal objetivo é tornar algo inteligível, esclarecendo quais fatores contribuem para a ocorrência de determinado fenômeno. Gil (1991) esclarece que este é o tipo de pesquisa que mais aprofunda o conhecimento da realidade, porque explica a razão, o porquê das coisas.

A pesquisa explicativa foi utilizada para evidenciar os trabalhos específicos da fiscalização e sua inserção em ações de planejamento, execução e de acompanhamento fiscal voltados para a cobrança dos impostos estaduais.

2.4 Coleta de dados

A fase de coleta de dados é de grande importância na elaboração de qualquer pesquisa científica e todos os cuidados com essa etapa visam garantir a qualidade da informação que se deseja obter junto à população pesquisada.

Assim, o primeiro cuidado tomado foi em relação às instruções de preenchimento dos questionários. Os dados foram coletados por meio de entrevistas estruturadas, baseadas em formulário padronizado, aplicada aos servidores fiscais.

A amostra foi obtida por meio de pesquisa de opinião (formulada através de questionário), coleta de dados, análise documental (dos gráficos de arrecadação por setores), análise de arquivos, entrevista e observação direta. Os dados foram coletados, com técnica recomendável, dentro da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais em áreas de atividades finalísticas tais como: arrecadação e fiscalização.

3 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

3.1 Breve histórico do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS

Para melhor compreensão do presente trabalho será feita uma análise histórica do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, contextualizando-o dentro do Sistema Tributário Nacional.

O Imposto de Vendas Mercantis, de competência da União, foi instituído pela Lei Federal nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922. Este imposto tributava as relações jurídicas "em cascata", denominação vulgar da cumulatividade das incidências, método de tributação em que se impunha que a cada mudança de titularidade da mercadoria incidisse a tributação, aplicando-se a alíquota sobre o valor da transação, que se agregava à nova base de cálculo na operação subsequente, a qual voltava a ser integralmente tributada, e assim, sucessivamente, até a venda ao consumidor final.

A incidência do Imposto de Vendas Mercantis foi estendida às operações de consignação mercantil com a promulgação da Constituição de 1934, criando-se desta forma o então Imposto de Vendas e Consignações – IVC.

O IVC foi de competência da União até a edição da Constituição de 1934, quando, em seu art. 8º, foi transferida aos Estados. Por outro lado, a Constituição de 1934 manteve a característica da cumulatividade, tornando o tributo cada vez mais oneroso, o que estimulava a verticalização das empresas com o fito de eliminar ao máximo o número de etapas do processo de comercialização e assim diminuir o número de incidências do imposto.

O IVC perdurou durante as Constituições de 1937 (art. 23, inciso I, alínea 'd'), e na de 1946 (art. 19, inciso IV) até a publicação da Emenda Constitucional nº 18, de 1965, ocasião em que foi substituído pelo Imposto sobre a Circulação de Mercadoria – ICM.

O ICM, regulamentado pelo Decreto-Lei n.º 406, de 31 de dezembro de 1968, passou por uma significativa reformulação, sendo a sua principal inovação a não-cumulatividade das incidências, ou seja, abria a possibilidade legal de abater em cada operação mercantil o valor do tributo pago na operação anterior pela confrontação dos

débitos, quando da saída de mercadorias, com os créditos relativos à entrada das mercadorias no estabelecimento do contribuinte.

Com a promulgação da Carta Magna de 1988, o ICM sofreu modificações ainda substanciais; que decorreram da fusão do antigo Imposto sobre Circulação de Mercadorias com outros cinco tributos federais: o imposto sobre transportes, sobre comunicações, além dos impostos únicos sobre minerais, combustíveis e lubrificantes e sobre energia elétrica. Estava criado o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicações – ICMS.

Carrazza (1998, p.32-33) critica a fórmula adotada pela Constituição Federal de 1988, em que há agrupamento de impostos diferentes, argumentando que esta prática gera muita confusão. O legislador ordinário tem dispensado o mesmo tratamento jurídico aos distintos fatos econômicos que o ICMS pode alcançar uma vez que o que distingue um tributo do outro é seu binômio: hipótese de incidência/base de cálculo.

A conformação nacional do ICMS não se resume apenas no CTN, Lei Federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, mas está presente, também, na Constituição Federal (1988), em seu art.146, e em Leis Complementares, que regulam praticamente todo o imposto, nas resoluções do Senado Federal e nos Convênios celebrados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ.

No entendimento de Luís Carlos Silva de Faria (2002, p.95):

Ao interpretar a sigla ICMS encontrar-se-ão pelo menos cinco impostos diferentes sobre: a) operações relativas à circulação de mercadorias; b) serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) serviços de comunicação; d) produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e) a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

O texto constitucional de 1988 tratou minuciosamente o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Outra inovação do ICMS diz respeito a seletividade de alíquotas em razão da essencialidade do bem ou do serviço, já que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias não era seletivo e possuía alíquota uniforme para todas as mercadorias.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, a matéria demandaria lei complementar, conforme disposto em seu no art. 155, § 2º, XII, b, que deveria ser editada no prazo de 60 dias contados da promulgação da Constituição. Contudo o § 8º, do art. 34 do ADCT, abriu espaço para que os Estados e o Distrito Federal fixassem normas para

regulamentar a matéria se no prazo estipulado não fosse editada a lei complementar necessária à instituição do ICMS.

Foi então que os Estados e o Distrito Federal firmaram o Convênio nº 66, de 14 de dezembro de 1988, que autorizou o pagamento antecipado do imposto atribuindo, mediante lei, a condição de substituto tributário a terceira pessoa, nos termos do art. 25 do mencionado Diploma Legal:

A lei poderá atribuir à condição de substituto tributário a:

- I – industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, pelo pagamento do imposto devido na operação ou operações anteriores;
- II – produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, distribuidor, comerciante ou transportador, pelo pagamento do imposto devido nas operações subseqüentes.

Com toda discussão doutrinária e jurídica acerca da legalidade e constitucionalidade do referido instituto, fez-se necessária à inserção no corpo da Constituição de dispositivo que tratasse do regime de substituição tributária, esta inserção foi promovida pela E.C. nº 3, de 1993, que introduziu no art. 150 da nossa Carta Magna o § 7º.

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.

A Lei Complementar nº 87, de 1996, conhecida como Lei Kandir, foi editada com o objetivo de regulamentar a instituição do ICMS, até então provisoriamente regulada pelo Convênio¹ ICM nº 66, de 14 de dezembro de 1988, explicitando, explicitando seus aspectos estruturais, devidamente lastreados em princípios constitucionais.

Posteriormente, a Lei Complementar nº 87, de 1996 sofreu algumas alterações relevantes com a edição das Leis Complementares nº 102, de 11 de julho de 2000, nº 114, de 16 de dezembro de 2002, nº 115, de 26 de dezembro de 2002 e da Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001.

3.2 Competência

¹ O convênio ICM n.º 66 foi editado pelo Ministério da Fazenda e pelos Secretários de Fazenda dos Estados e do Distrito Federal, fixando normas para regular provisoriamente o ICMS.

Competência tributária, na lição de Carrazza (1998) "é a possibilidade jurídica de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e alíquotas".

O exercício da competência tributária é uma maneira de exercer a função legislativa, que engloba um amplo poder político, no que diz respeito às decisões sobre criação do tributo e sobre a amplitude da incidência. Ou seja, quem pode tributar, pode igualmente aumentar a carga tributária, através da majoração de alíquota e/ou base de cálculo; ou diminuí-la através de um processo inverso, ou, até mesmo suprimi-la, com a concessão de isenções.

Campos (*apud* ATALIBA, 1992) diz que:

...a lei que contém a hipótese de incidência só pode ser expedida pela pessoa político-constitucional competente (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), de acordo com os critérios de repartição de competências tributárias (discriminação de rendas) constitucionalmente estabelecidos. Não se confundem a competência para legislar, com a capacidade de ser sujeito ativo de obrigações tributárias.

No que diz respeito ao ICMS, a competência tributária vem prevista no inciso II do art. 155 da Constituição Federal de 1988 que estatui:

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.

(...)

§2º o imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

XII - Cabe à Lei Complementar:

a) definir seus contribuintes;

b) dispor sobre substituição tributária;

(...)

3.3 Incidência

Por regra matriz de incidência tributária pode-se entender uma norma de conduta com o objetivo de provocar determinados comportamentos nos sujeitos passivos do gravame tributário. Em extenso estudo sobre o tema, Carvalho (2000) denomina a regra matriz de incidência como norma tributária em sentido estrito, com a finalidade de estabelecer a incidência fiscal.

O ICMS é o imposto que incide sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda, que as operações se iniciem no exterior, de acordo com o disposto no inciso II do art.155 da Constituição federal e no art. 2º da Lei Complementar nº 87 de 1996 (Lei Kandir).

É o imposto que corresponde a um quarto de toda a receita tributária do país e que está submetido aos aspectos constitucionais de natureza geral e singular.

Segundo lição de Faria (*apud* CARVALHO, 2000):

A regra básica de incidência tributária tem natureza dual, compreendendo uma hipótese ou descritor e um conseqüente ou prescritor. Na hipótese da norma encontram-se os critérios material, temporal e espacial; no conseqüente a relação jurídica tributária como seu critério pessoal - (sujeito ativo e sujeito passivo) e critério quantitativo: (base de cálculo e alíquota).

3.4 Fato Gerador

De acordo com a Carta Magna vigente, na alínea "a", do inciso III, de seu art. 146, está disposto que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente, sobre a definição dos fatos geradores dos tributos.

É oportuno ressaltar que a lei complementar não é instrumento hábil para a instituição de tributo, a não ser, é claro, naqueles casos em que a própria Constituição determina que o tributo seja criado por lei complementar.

Assim, resta claro que a lei complementar mencionada no art. 146, inciso III, alínea "a" da Carta Magna não é lei de tributação, instituidora de imposto, mas lei sobre leis de tributação, com a finalidade de promover a unidade nacional, "na medida em que melhor definindo o âmbito do tributo, estreita o campo em que há de laborar o legislador ordinário ao instituí-lo".

O fato gerador do ICMS é descrito na lei que o instituiu, na lei do Estado ou do Distrito Federal e não na Constituição Federal ou na lei complementar a que se refere seu art. 146, inciso III, alínea "a", mas sempre sem deixar de observar os parâmetros ali estabelecidos.

A definição da área fática dentro da qual o legislador pode trabalhar, na criação das hipóteses de incidência do ICMS, encontra-se hoje veiculada pela Lei Complementar nº 87, de 1996, que assim dispõe em seu art. 2º:

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; (Redação dada pela Lei Complementar nº 114, de 16.12.2002)

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.

Por interpretação do dispositivo acima transcrito conclui-se, em linhas gerais, que o fato gerador do imposto ocorre no momento da saída da mercadoria do estabelecimento ou no ato da prestação do serviço.

A Lei Complementar nº 87, de 1996 considera que em qualquer movimentação de bens, independentemente da relação comercial que exista, implica a ocorrência de um fato gerador, desde que o agente possa ser considerado contribuinte do ICMS. Contudo, olhar somente por esse prisma implicaria afirmar que todo ato configurado como circulação de mercadoria realizado poderia ser tributado, mesmo que não estivessem vinculados a transações comerciais.

O núcleo da materialidade da hipótese de incidência do ICMS é a operação não a mera circulação da mercadoria, ou seja, não é qualquer circulação de mercadorias realizada que se sujeita ao ICMS. Apenas a operação, o fato tributado pelo ICMS, sendo circulação e mercadoria aspectos adjetivos, destinados a qualificar, a distinguir dentro do universo de operações mercantis, aquelas sujeitas ao tributo.

É em torno do conceito de operações que será desenvolvido um trabalho de busca do conteúdo, sentido e alcance das disposições constitucionais e legais pertinentes, com o fim de observar a adequação da legislação estadual de Minas Gerais instituidora do ICMS.

Por esta razão, no presente trabalho será estudado especificamente os casos em que a cobrança do ICMS se dá através do instituto da Substituição Tributária.

3.5 Surgimento da Obrigação Tributária

Obrigação é o poder jurídico pelo qual uma pessoa (sujeito ativo), com base na lei ou no contrato (causa), pode exigir de outra, ou de um grupo de pessoas (sujeito passivo), o cumprimento de uma prestação possível, lícita, determinável e possuindo expressão econômica (objeto). Partindo desse conceito genérico de obrigação, pode-se dizer que a obrigação tributária é o vínculo jurídico pelo qual o Estado, com base exclusivamente na legislação tributária, pode exigir do particular uma prestação tributária positiva ou negativa.

O Código Tributário Nacional - CTN, Lei nº 5.172, de 1966, em seu art. 113, classifica a obrigação tributária em principal e acessória.

Obrigação tributária principal é aquela que surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente (CTN, art. 113, § 1º).

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Quando se diz que a obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador, não está negando a natureza legal da obrigação tributária porque somente a lei, em sentido estrito, pode definir uma dada situação como hipótese de incidência do tributo (CTN, art. 97, III).

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.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Assim, deve-se interpretar a afirmação constante da parte inicial do mencionado dispositivo legal no sentido de que a obrigação tributária, prevista de forma abstrata e genérica na lei, concretiza-se com a ocorrência do fato gerador.

A obrigação tributária e o crédito tributário nascem em momentos distintos, ou seja, a obrigação tributária nasce com o fato gerador e o crédito tributário com o lançamento. Se o contribuinte paga o tributo ou ocorre uma das causas referidas no art. 156 do CTN, o crédito tributário ficará extinto, provocando igualmente o fenecimento da obrigação tributária. Assim, não existe crédito tributário sem obrigação tributária precedente. Mas pode existir obrigação tributária sem crédito tributário, como por exemplo, no caso de decadência do Fisco do direito de constituir o crédito pelo lançamento.

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

A obrigação tributária acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto o cumprimento de prestações, positivas ou negativas, nelas previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (CTN, art. 113, § 2º).

Enquanto a obrigação tributária principal só pode decorrer de lei, a obrigação tributária acessória pode ser estabelecida por qualquer das normas que integram a legislação tributária (CTN, art. 96). A obrigação tributária acessória visa a atender aos interesses do fisco no tocante a fiscalização e a arrecadação dos tributos correspondente a qualquer exigência feita pela legislação tributária que não seja o pagamento do tributo.

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Assim, a obrigação acessória pode consubstanciar uma obrigação de fazer (declaração de bens, exibição de livros, prestação de informações, etc...) ou obrigação de não-fazer (não destruir documentos e livros obrigatórios pelo prazo exigido por lei, tolerar exame em livros e documentos, não impedir a fiscalização, etc.).

Carvalho (2000) designa as obrigações tributárias acessórias como deveres instrumentais ou formais:

Deveres, com o intuito de mostrar, de pronto, que não têm essência obrigacional, isto é, seu objeto carece de patrimonialidade. E instrumentais ou formais, porque, tomados em conjunto, é um instrumento de que dispõe o Estado-Administração para o acompanhamento e consecução dos desígnios tributários.

O §3º do art. 113 do CTN dispõe que a não observância da obrigação acessória faz com que a mesma se converta em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. O legislador quer nessa regra que a obrigação tributária acessória, que originariamente não tem essência econômica, ao ser descumprida pelo contribuinte, faça incidir a penalidade pecuniária, passe a ter valor econômico tornando sua conversão em obrigação principal.

3.6 Sujeição Passiva

Um dos efeitos do fato gerador é identificar a pessoa do sujeito passivo da obrigação tributária, uma vez que tal identificação não pode ser feita antes da sua ocorrência.

Isto porque enquanto a obrigação tributária existe apenas de forma abstrata na lei, o sujeito passivo é pessoa indeterminada.

Sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa física ou jurídica obrigada, por lei, ao cumprimento da prestação tributária principal ou acessória, esteja ou não em relação direta e pessoal com a situação que constitua o respectivo fato gerador.

O CTN, adotando a mesma sistemática empregada na definição de obrigação tributária e do fato gerador, define em separado o sujeito passivo da obrigação tributária principal e o sujeito passivo da obrigação tributária acessória.

Assim, sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa, física ou jurídica, obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Sujeito passivo é a expressão genérica que comporta duas espécies: contribuinte e responsável. O sujeito passivo necessariamente deve ser definido em lei porque o princípio da tipicidade tributária, visando à maior proteção de quem deve pagar o tributo, impõe que a lei defina todos os elementos da obrigação tributária para que não sobre espaço algum que possa ser preenchido pela administração.

Art. 121- Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo 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. (CTN)

3.6.1 Contribuinte

Contribuinte é a pessoa, física ou jurídica, que tenha relação, de natureza econômica, pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador. Assim, o contribuinte é sujeito passivo direto, sua responsabilidade é originária, e existe uma relação de identidade entre a pessoa que nos termos da lei deve pagar o tributo e a que participou diretamente do fato gerador, dele se beneficiando economicamente. Daí ter natureza econômica a relação entre o contribuinte e a situação que caracteriza o fato gerador porque o CTN adotou um critério econômico: cobrar de quem auferiu vantagem econômica da ocorrência do fato gerador, desprezando o critério territorial e de cidadania. Não pode

esquecer que o fato gerador é um fato econômico com relevância no mundo jurídico e serve de índice, de medida, da capacidade contributiva do cidadão.

Por outro lado, art. 121, parágrafo único, inciso II, do CTN define responsável como sendo a pessoa que, sem revestir a condição de contribuinte tenha a sua obrigação decorrente de disposição expressa por lei. Assim, não tem relação de natureza econômica, pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador, em que o responsável é sujeito passivo indireto, sendo sua responsabilidade derivada por imposição legal e não em virtude da referida relação. A obrigação do pagamento do tributo é imposta pelo legislador visando facilitar a fiscalização e a arrecadação dos tributos.

Todavia, a lei não pode atribuir a responsabilidade tributária pelo pagamento de tributo a qualquer terceiro em razão do que dispõe o art. 128, que aclara e complementa o art. 121, parágrafo único, inciso II:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade tributária pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Ricardo Lobo Torres (2005) estabelece as seguintes diferenças fundamentais entre o contribuinte e o responsável:

a) o contribuinte tem o débito (*debitum, Schuld*), que é o dever de prestação e a responsabilidade (*Haftung*), isto é, a sujeição do seu patrimônio ao credor (*obligatio*), enquanto o responsável tem a responsabilidade (*Haftung*) sem ter o débito (*Schuld*), pois ele paga o tributo por conta do contribuinte; b) a posição do contribuinte surge com a realização do fato gerador da obrigação tributária; a do responsável, com a realização do pressuposto previsto na lei que regula a responsabilidade, que os alemães chamam de fato gerador da responsabilidade (*Haftungstatbestand*).

Em muitas hipóteses não há conveniência do fisco em fazer coincidir na própria pessoa que realiza o fato gerador a condição de sujeito passivo, o Código Tributário Nacional deixa as portas abertas para que a lei determine outro responsável, isto é, escolha alguém que jamais seria o contribuinte se aplicado o critério anterior, o que significa dizer uma pessoa alheia à ocorrência tributária, mas que estará, para todos os efeitos legais, sujeita ao pagamento do débito, da mesma maneira que estaria se fosse o contribuinte propriamente dito.

Machado (2004) discorre sobre a responsabilidade tributária nos seguintes termos:

No Direito Tributário a palavra responsabilidade tem um sentido amplo e outro estrito.

Em sentido amplo, é a submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do fisco de exigir a prestação da obrigação tributária. Essa responsabilidade vincula qualquer dos sujeitos passivos da relação obrigacional tributária.

Em sentido estrito, é a submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do fisco de exigir a prestação respectiva.

As vantagens do Contribuinte da Substituição Tributária são: uniformizar as condições competitivas e simplificar as exigências das obrigações acessórias ao passo que para o Governo, as vantagens estão em minimizar a sonegação fiscal; unir em um único contribuinte, os processos utilizado pela ST, como instrumento de política tributária, dinamizando a arrecadação do Estado de Minas Gerais e melhorar o controle e planejamento fiscal.

3.6.2 Responsabilidade Tributária

O Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966) trata da Responsabilidade Tributária nos artigos 128 a 138, dividindo-a em “responsabilidade dos sucessores”, “responsabilidade de terceiros” e, finalmente, “responsabilidade por infrações”.

Hugo de Brito Machado explica que: “denomina-se responsável o sujeito passivo da obrigação tributária que, sem revestir a condição de contribuinte (...), tem seu vínculo com a obrigação decorrente de dispositivo expreso da lei”. Esclarece, ainda, que a referida vinculação não é pessoal e direta – pois configuraria a condição de contribuinte e não de mero sujeito passivo indireto.

Assim, pode a lei nomear um terceiro, vinculado ao fato gerador da obrigação, para atribuir-lhe a responsabilidade de maneira exclusiva – caso em que aquele atuará como substituto tributário – ou meramente supletiva (solidária ou subsidiária).

No presente trabalho será tratado o conceito de responsabilidade tributária por transferência e por substituição.

A responsabilidade por transferência passa a existir após a ocorrência do fato gerador, em razão de circunstâncias posteriores previstas em lei, provocando uma transferência da responsabilidade para um terceiro, podendo o contribuinte permanecer ou não no pólo passivo da obrigação. Em outras palavras, “o dever jurídico se transfere, migra, total ou parcialmente, da pessoa do contribuinte para o responsável. Há, em verdade, uma sub-rogação” (Eloá Ferreira de Mattos, 2005).

Na responsabilidade por substituição, o indivíduo que pratica o fato gerador jamais chega a ser, realmente, sujeito passivo da obrigação – tendo em vista a existência prévia de dispositivo legal, atribuindo a responsabilidade a uma terceira pessoa. Desta forma, diferente do que ocorre na responsabilidade por transferência, na responsabilidade por substituição a dívida é – desde sua origem, em decorrência de previsão legal – do próprio responsável, muito embora este não tenha realizado o fato gerador.

Além da previsão expressa em lei, é necessária para a caracterização deste tipo de responsabilidade, a existência de um vínculo jurídico, econômico ou contratual entre o contribuinte e o responsável – que, neste caso, recebem a denominação de “substituído” e “substituto”, respectivamente.

Segundo Werther Botelho Spagnol (2004, p.198):

a obrigação tributária surge diretamente para a pessoa que substitui o contribuinte. Existem duas hipóteses de substituição tributária, denominadas “para trás” e “para frente”. Na primeira ST(T) a lei atribui ao sujeito passivo a responsabilidade pelo recolhimento de tributo cujo fato gerador ocorreu no passado. Na segunda hipótese ST(F), substituição tributária para frente, a regra se altera atribuindo a lei ao substituto o dever de recolher o tributo devido em razão de fato gerador, que provavelmente irá ocorrer no futuro.

Nas substituições anteriores (para trás), a responsabilidade pelo pagamento do ICMS devido pela operação ou prestação de serviço é atribuída ao destinatário.

O art.150 §7º da Constituição Federal, a seguir transcrito, admite que na substituição tributária “para frente” seja feita à antecipação do fato gerador.

Art.150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 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.

Segundo Ricardo Lobo Torres (2006, p.64), a “substituição “para frente” ocorre quando uma terceira pessoa, geralmente o industrial, se responsabiliza pelo pagamento do tributo devido pelo comerciante atacadista ou varejista, que revende a mercadoria por ele produzida”.

3.6.3 Substituição Tributária

Neste tópico serão tratados alguns aspectos pertinentes ao instituto da substituição tributária no ICMS, sobretudo no que se refere à espécie de substituição tributária com antecipação do imposto o que significa, na verdade, que o substituto é o responsável, enquanto o substituído é o verdadeiro contribuinte.

A substituição tributária do ICMS é analisada sob o aspecto do custo do imposto arrecadado, da racionalidade fiscal e como meio de assegurar ao Fisco maior garantia quanto à cobrança do imposto, que sem dúvida é um instrumento revolucionário na tributação quando visto sob a ótica do Estado.

A doutrina dominante vê sérios problemas no instituto. Quanto a sua legalidade, por ferir direitos fundamentais dos contribuintes, além de conflitar conceitos tradicionais do direito tributário pátrio, principalmente em relação à responsabilidade tributária, no fato gerador e na base de cálculo do imposto, por não permitir uma definição segura do "quantum" tributário irá pagar o que torna o imposto arrecadado por esta modalidade de tributação, como sendo presumido.

Desta forma, admite-se a substituição tributária “antecedente”, também chamada de “para trás - ST(T)”, ou regressiva, situação que alguns autores entendem como sendo igual ao caso do diferimento. Nesta modalidade, o lançamento e o pagamento do imposto ficam transferidos para as operações e prestações posteriores -.

Outra hipótese de substituição tributária é a chamada “concomitante”, paralela, ou casada, ocorre no caso de duas operações simultâneas, fato que determina a necessidade do recolhimento no instante em que ocorre o fato gerador, como no caso da substituição tributária do serviço de transporte iniciado em alguns estados para o contribuinte contratante do serviço (eleito substituto) de autônomos e não inscritos.

Uma terceira hipótese, a mais conhecida, refere-se à substituição tributária “subseqüente”, ou progressiva vinculados a fatos geradores futuros (também chamada de

substituição tributária para frente - ICMS/ST(F)), conhecida como ICMS retido na fonte ou ICMS antecipado, a qual se aplica aos casos relacionados a produtos (cerveja, água mineral, cigarro, sorvetes, veículos novos, pneus, cimento, etc.), fixando margens de lucro e os responsáveis por tal obrigação.

Em Minas Gerais, as operações sujeitas ao regime da substituição tributária são encontradas, principalmente, em supermercados e lojas de departamentos, tais como: bebidas, cigarros, sorvetes, lâmpadas, artigos de papelaria, perfumaria, cosméticos, produtos de toucador, materiais de limpeza, ração para animais de estimação, óleos e azeites, brinquedos, artefatos de uso doméstico, aparelhos eletrodomésticos e eletroeletrônicos, dentre outros. Automóveis, pneus, autopeças, combustíveis, motocicletas, bicicletas, produtos da indústria química (tintas, ceras, vernizes e impermeabilizantes), materiais de construção e medicamentos, são outros exemplos de produtos sujeitos à substituição tributária.

Na ST o alienante (vendedor) ou remetente deverá fazer o recolhimento do imposto antes de iniciar a operação, ter e manter a comprovação em seu arquivo, anexar junto à via da nota fiscal numerada um *xerox* do DAE - Documento de Arrecadação Estadual devendo, também, informar o preço, a base de cálculo, a alíquota aplicada e o valor do imposto relativo à prestação.

É importante constar no campo de informações complementares, os valores totais, o valor do crédito presumido e o do imposto a recolher, que acobertaram a operação relativa ao ICMS. Para se efetuar o transporte da mercadoria, este campo deverá ter o Conhecimento de Transporte Rodoviário de Carga – CTRC ou da Autorização de Carregamento e Transporte, dispensado somente, quando este for realizado por transportador autônomo ou de outra unidade da Federação não-inscritos no cadastro de contribuintes do Estado de Minas Gerais.

Nas operações com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária progressiva do ICMS, a empresa vendedora (sujeito passivo por substituição, ou simplesmente substituto) tem a responsabilidade de efetuar o cálculo, proceder à retenção, cobrar antecipadamente do adquirente o imposto e recolher o seu valor aos cofres públicos, dentro dos prazos previstos na legislação. A inobservância de procedimentos adequados a tal ordenamento pode causar reflexos no resultado econômico da empresa, ficando esta sujeita ao recebimento de multas fiscais.

O instituto da ST vem dar racionalidade ao processo de controle tributário, não sendo menos correto afirmar, por outro lado, que tal racionalidade seja às vezes fruto de uma

legislação bastante específica e freqüentemente complexa. Sem dúvida, é inquestionável a necessidade do perfeito conhecimento da legislação em causa, bem como das principais formas de sonegação até agora constatadas, haja vista a relevância da receita da ST para a composição do valor total do ICMS arrecadado pelo Estado.

A obrigatoriedade do recolhimento do imposto retido por Substituição Tributária focado no contribuinte substituto garante facilidade na fiscalização do tributo, impedindo fraudes e sonegação fiscal, sendo uma ferramenta de grande importância e utilizada em larga escala em todos os Estados da Federação.

A Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996, traz as seguintes disposições relativas ao ICMS/substituição tributária; *in verbis*:

Art. 5º - A 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 - A 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 em relação 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.

§2º - A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

Art. 7º - Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

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.

§ 1º Na hipótese de responsabilidade tributária em relação às operações ou prestações antecedentes, o imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo responsável, quando:

~~I - da entrada ou recebimento da mercadoria ou do serviço;~~

I – da entrada ou recebimento da mercadoria, do bem ou do serviço; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

II - da saída subsequente por ele promovida, ainda que isenta ou não tributada;

III - ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto.

§ 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.

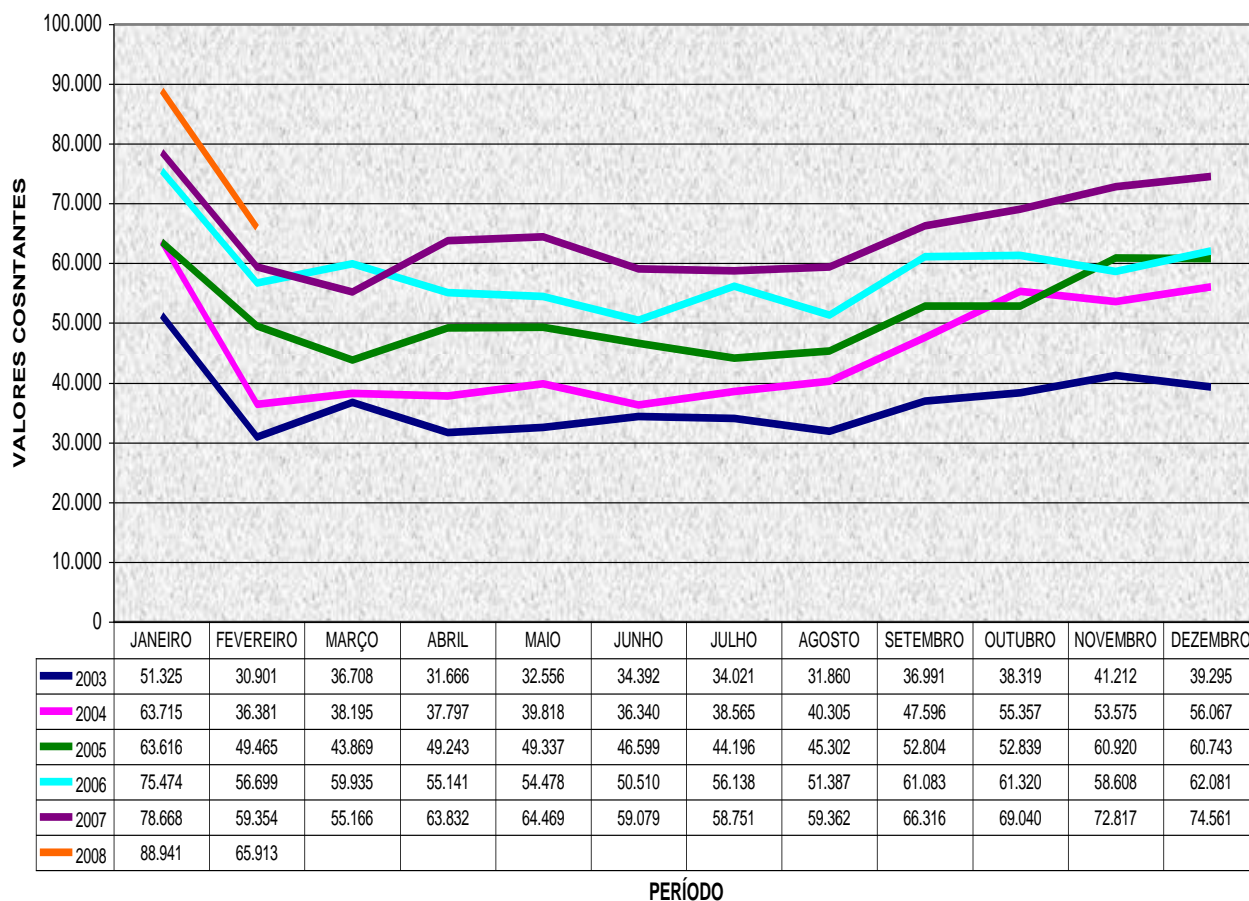
§ 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto de § 6º Em substituição ao disposto no inciso II do **caput**, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subsequentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002) vindo pela operação ou prestação própria do substituto.

Visto que, pela estrutura da cobrança na origem, a substituição tributária por antecipação enquadra-se melhor em setores da economia, cuja produção é concentrada em um número pequeno de empresas. O Estado de Minas Gerais teve desde a Constituição de 1988, interesse na retenção do ICMS, por substituição tributária no setor de bebidas, pela redução do seu recolhimento em pequeno número de fabricantes, conforme demonstrado no gráfico 3.1.

Gráfico 3.1 – Evolução da arrecadação do ICMS do setor de bebidas – regime de caixa
Minas Gerais (em R\$ mil)



Fonte: Arquivo de receita - DAE e DECA
IPCA-IBGE - Base: fevereiro/2008 = 1,00
Elaboração: DTI/DINF/SAIF

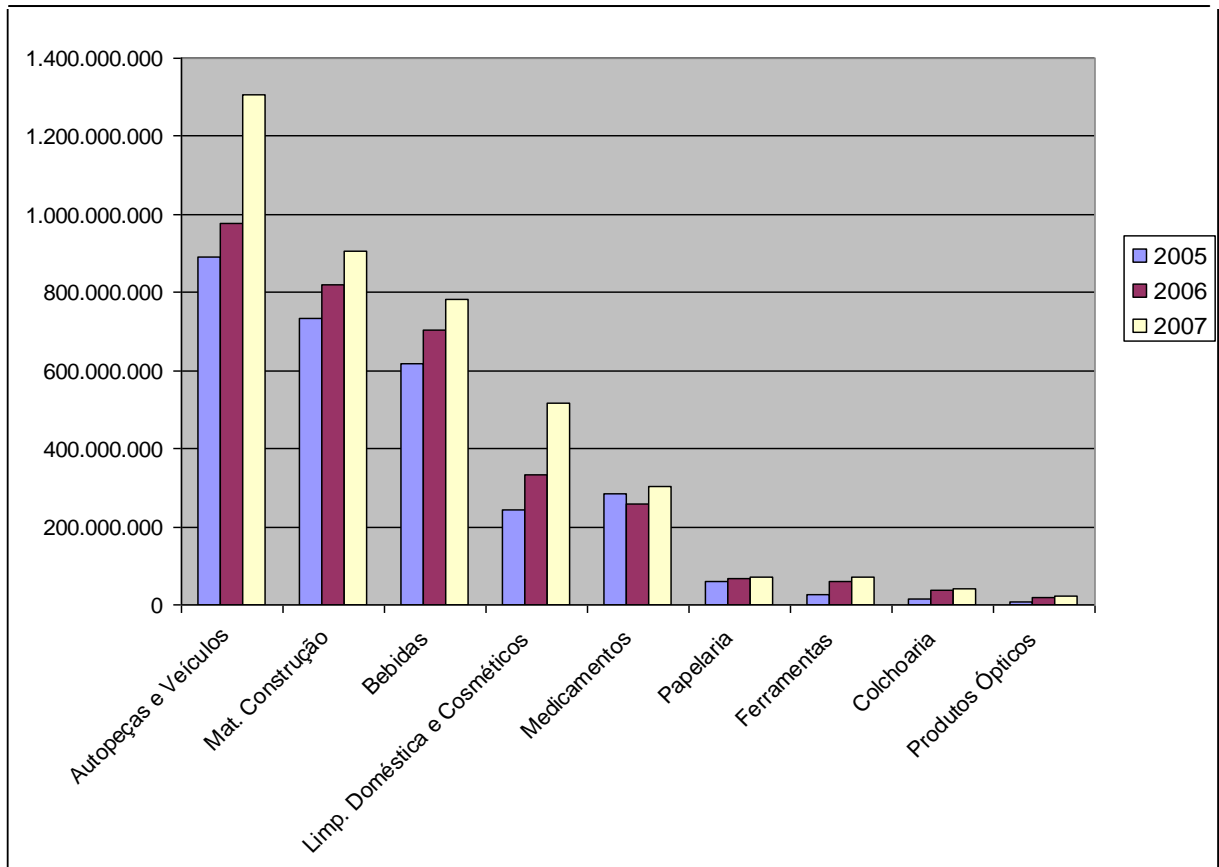
Analisando os valores que, anualmente, são arrecadados por ICMS/Substituição Tributária, percebe-se que a opção por esse instituto tem sido de grande valia para o equilíbrio da tributação, bem como para a economia, por ser um instrumento eficaz no combate à sonegação, garantindo a igualdade de condições na concorrência entre contribuintes dos diferentes segmentos.

Em Minas Gerais, a partir de 2004, adotou-se uma política tributária que buscasse a inclusão de novos produtos no regime de Substituição Tributária. Contribuintes dos mais diferentes setores têm sido convidados a discutir a forma de inclusão no regime.

Os procedimentos e a forma de pesquisar são maneiras eficientes para atingir as Margens de Valor Agregado, que são utilizadas, para calcular o valor devido a título de ICMS – ST.

No gráfico 3.2 pode ser observado, o que essa política tem gerado de ganhos significativos na arrecadação estadual.

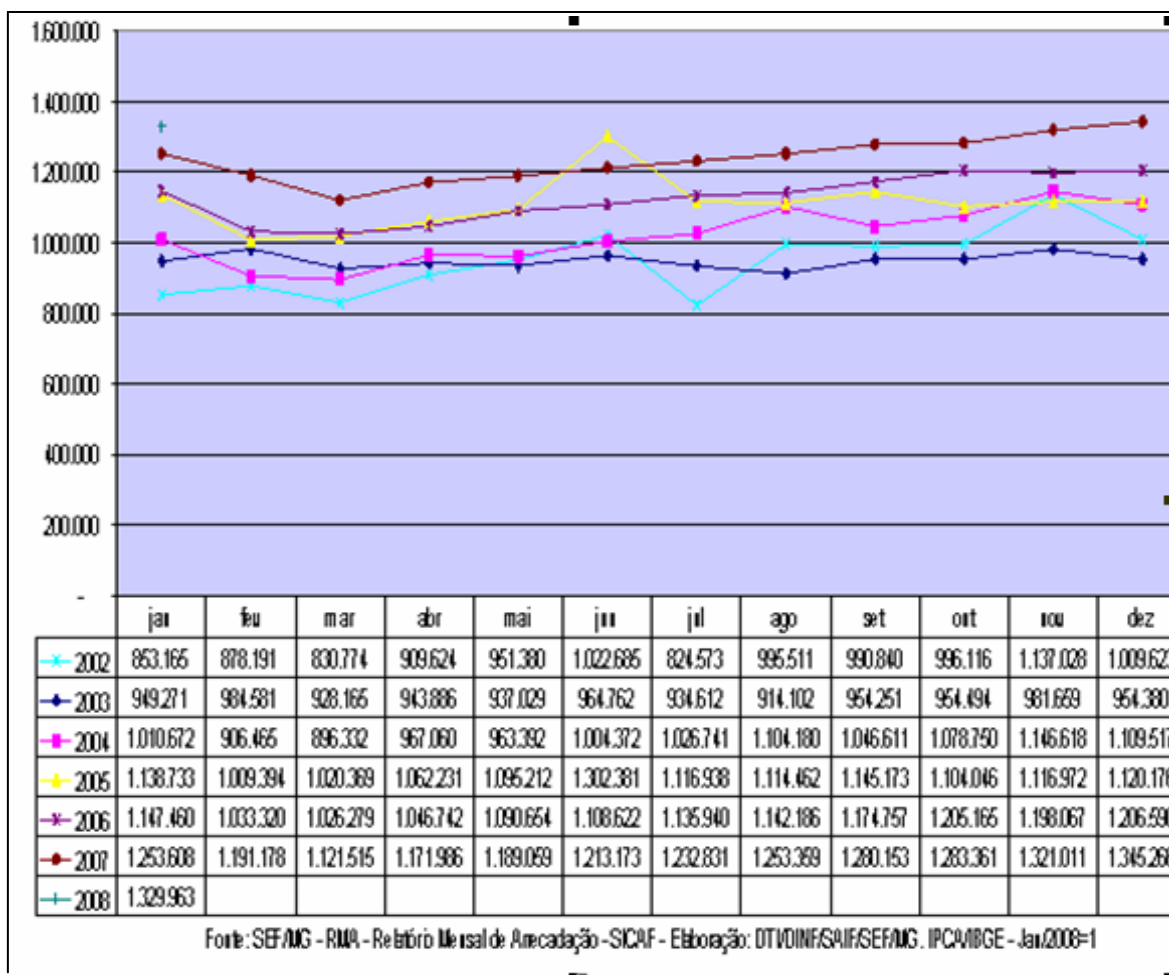
Gráfico 3.2 – Arrecadação de ICMS dos segmentos selecionados de ST
Evolução 2005 a 2007



O gráfico 3.3 demonstra “a evolução da arrecadação com os índices menos relevantes”, demonstrando o ICMS normal no regime de caixa sem a Substituição Tributária.

Gráfico 3.3 – Evolução da arrecadação do ICMS – Operações próprias e “outras” (não inclui “ST”) – Regime de caixa – MG

Jan 2002 – Jan 2008 – Valores constantes (R\$ mil)



3.7 Base de Cálculo

A base de cálculo (BC) do ICMS é o aspecto quantitativo do fato gerador. Pode ser definida como o valor da operação ou da prestação do serviço para fins de cálculo do imposto e não se confunde com o valor da mercadoria, embora o seja em alguns casos.

A base de cálculo específica as operações matemáticas faz a determinação correta do aspecto material da hipótese de incidência tributária. Serve não só para medir o fato imponible (BARRETO, 1997) como para determinar - tanto quanto a hipótese de incidência -

a modalidade do tributo que será exigido do contribuinte (imposto, taxa, imposto sobre a renda, imposto sobre operações mercantis etc.).

A base de cálculo é a dimensão legal da materialidade do tributo, pois é ela que dá a quem faz o lançamento, os meios objetivos para medir o fato impositivo tributário, ou seja, para medir os valores do tributo.

Para que haja garantia de que o contribuinte está sendo tributado nos termos da Constituição, exige-se uma adequação entre a base de cálculo e a hipótese de incidência do tributo, uma vez que a base de cálculo é índice seguro, para identificar o aspecto material da hipótese de incidência tributária. É ela que confirma ou anula a natureza jurídica do tributo. Quando anula, o tributo torna-se inexigível por falta de coerência interna da norma jurídica que o instituiu.

Inexistindo tal harmonia, descaracteriza-se o próprio gênero jurídico do tributo como bem o demonstrou Faria (*apud* BECKER, 1998):²

O critério de investigação da natureza jurídica do tributo que se demonstrará ser o único verdadeiramente objetivo e jurídico, parte da base de cálculo para chegar ao conceito do tributo. Este só poderá ter uma única base de cálculo. A sua conversão em cifra é que poderá variar de método: ou peso e ou medido e ou valor. Quando o método é o do valor, surge facilmente o perigo de se procurar atingir este valor mediante a valorização de outro elemento que consistirá, logicamente, outra base de cálculo e com isto, ipso facto, desvirtuou-se o pretendido gênero jurídico do tributo. Haverá tantos distintos gêneros jurídicos de tributo quantas diferentes bases de cálculo existir.

A sistemática de cálculo de ICMS, conhecida como “cálculo por dentro”, faz com que a alíquota recaia não só sobre o preço da mercadoria ou do serviço, mas também sobre o valor do imposto. Isso leva à quebra da alíquota legal, em favor da alíquota real, majorada sem lei e sem observância dos tetos fixados em Resoluções do Senado.

Considera-se, como regra geral, quando o preço-varejo não for fixado por autoridade competente ou pelo fabricante, que o cálculo será feito partindo-se do valor da operação praticada pelo substituto tributário (em alguns casos, pelo substituído intermediário - distribuidor) e nele sendo incluídos todos os encargos que sejam transferíveis ao varejista (frete, carreto, seguro, IPI e outros impostos). E sobre o valor encontrado, acrescenta-se a margem de lucro do revendedor chegando ao preço-varejo.

Quanto à margem de lucro, cabe à legislação fixá-la. Será estabelecida pela legislação estadual nos casos em que: a substituição tributária ocorrer apenas nas operações

² FARIA (*apud* BECKER, 1998).

internas. Nas operações interestaduais, a margem de lucro é fixada pelos Estados, em acordo (convênio ou protocolo CONFAZ), após a realização de pesquisa no mercado.

Na substituição tributária abrangida pelas operações subseqüentes, por exemplo, a saída da cerveja do estabelecimento fabricante até o consumidor final, por um estabelecimento atacadista/distribuidor e por um varejista, momento em que a margem de lucro engloba-se nas operações do atacadista/distribuidor e do varejista. Quando a mercadoria sai diretamente do fabricante para o varejista, queima-se a etapa do atacadista, e a margem do lucro é acrescentada apenas para o varejista.

Exemplificando: Um estabelecimento fabricante que efetua venda para comerciante, em operação interna (alíquota 18%), cuja margem de lucro é de 140% e o preço-fábrica é R\$1.000,00. Neste, além da margem de lucro (140%) acrescentar-se-á no nosso exemplo: R\$300,00 (IPI), R\$50,00 (valor do frete - pago pelo comerciante comprador), R\$100,00 (seguro); assim tem-se:

Quadro 3.1
Exemplo de substituição tributária

Item	Valor (R\$)
Preço mercadoria	1.000,00
Valor do IPI	300,00
Valor do frete	50,00
Valor do seguro	100,00
Preço + IPI + frete + seguro	1.450,00
Preço com margem de lucro (140% x 1.450,00)	2.030,00
Valor da base cálculo ST	3.480,00
x alíquota interna (18% x R\$3.480,00)	626,40
- imposto próprio (18% x R\$1.150,00)	207,00
= imposto a ser retido por ST (626,40 - 207,00)	419,40

Fonte: Legislação do ICMS

Nota: Base de cálculo operação própria (R\$1.150,00). O valor do IPI não foi incluído na base de imposto próprio, porque se tratar de mercadoria sujeita a comercialização. Todavia, compõe a base de cálculo substituição tributária, por ser custo, onde fará parte do preço final.

3.8 Não Cumulatividade

O ICMS, na Constituição da República de 1988, manteve sua competência declinada aos Estados e ao Distrito Federal, determinando o legislador constituinte que o imposto, ao ser instituído por estes entes deve, necessariamente, ser não-cumulativo.

O princípio da não-cumulatividade no ICMS está disciplinado no art. 155, § 2º, inciso I da Constituição Federal, da seguinte forma:

“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 prestações se iniciem no exterior;...

(...)

§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”.

A não-cumulatividade, segundo Mattos (2006, p. 273), tornaria o ICMS um tributo, teoricamente, neutro nas fases de produção e circulação da mercadoria. A sistemática foi criada para transferir ao consumidor final a carga total do imposto, incluindo as diversas etapas de circulação, desde a produção até o consumidor final, agregando-se o valor à operação anterior.

Caso em que, o valor do imposto repassado ao consumidor é o somatório dos montantes adicionados ao longo de toda a cadeia de produção e de circulação. Como o ICMS incide a cada operação de produção ou circulação, torna-se necessário, excluir o montante pago nas operações anteriores. Sem este ordenamento, a incidência não se daria apenas sobre o valor agregado na própria operação, mas também sobre o valor das operações anteriores, chamadas “em cascata”.

O ICMS difunde seus efeitos pelo território do país, até mesmo pelos próprios efeitos de sua não-cumulatividade, por configurar um imposto que é repartido entre os Estados da Federação e do Distrito Federal, acarretando, em consequência, uma superior necessidade de harmonização entre as legislações de sua regência nos Estados.

O art. 146 da CF determina o bom andamento das normas tributárias, elimina os embates e regulamenta os limites entre os entes federados:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

Alguns tributaristas, como: Geraldo Ataliba, Aires F. Barreto e Hamilton Dias de Souza (1998) confundem a "substituição tributária para frente" com o princípio não-cumulatividade (CF- art.155 § 2º-I), pois antes da vigência da atual Constituição, teve a sua compatibilidade com a lei compensando o valor do débito com o crédito respectivo, onde o destinatário fica sempre desobrigado de pagar o imposto, pois este foi pago antecipadamente pelos industriais e fabricantes.

Tanto Ataliba (1992) quanto Barreto (1997) criticam a substituição tributária devida na transferência da obrigação tributária para outra pessoa, argumentando que deve ser avaliada a capacidade contributiva do indivíduo, na medição da renda patrimonial, em que a tributação foi remetida em razão do ordenamento legal tributário, evitando a repetição indébita da cobrança, por não ser o contribuinte praticante do fato imponible.

Segundo estes tributaristas a substituição tributária:

- a) infringe o princípio da tipicidade tributária – onde é vinculada a exigência do pagamento do ICMS antes da existência do fato imponible;
- b) infringe ao princípio da não-cumulatividade – garantindo o aproveitamento dos créditos do imposto ocorridos em operações antecedentes;
- c) agride o preceito constitucional atributivo na competência tributária aos Estados-membros em que é presumida a riqueza do ente federado na instituição do ICMS.

A substituição tributária atende ao princípio da não-cumulatividade e a matéria é pacífica na jurisprudência dos Tribunais Superiores. O Supremo Tribunal Federal tem, reiteradamente, afirmado a constitucionalidade da substituição tributária, bem como o acatamento ao princípio da não-cumulatividade (STF, RE 190317/SP, DJU 01/10/99, p.49).

O Superior Tribunal de Justiça (STJ, ROMS 8773/GO, DJ 02/08/99, p.137) já pronunciou-se afirmando que a substituição tributária é mera exigência de pagamento antecipado do tributo, não se caracterizando tal pagamento como recolhimento do tributo antes da ocorrência concreta da hipótese de incidência prevista em lei. Desta forma, a ocorrência concreta do fato gerador que faz surgir a obrigação tributária, não se confunde com o ato de cobrança do tributo.

Assim, a idéia de que a substituição tributária ofende o princípio constitucional da não-cumulatividade não prospera perante os tribunais. O Supremo Tribunal Federal se pronunciou acerca da matéria da seguinte forma:

ICMS. Recolhimento antecipado na venda de veículos automotores pelo regime da substituição tributária. Constitucionalidade.

O Plenário desta Corte, ao terminar, há pouco, o julgamento do RE 213.396, relativo a esse regime de substituição tributária, afastou as diversas objeções concernentes à sua constitucionalidade, inclusive a veiculada neste recurso, a saber: a da ofensa ao princípio da não-cumulatividade (art. 155, § 2º, I, da Constituição).

Recurso extraordinário não conhecido.

Relator: MINISTRO MOREIRA ALVES

Turma: PRIMEIRA

Processo: RE-190317/SP - Data da decisão: 24/08/99.

3.9 Forma de Pagamento

Apesar de a substituição tributária gerar um dever legal de pagamento do encargo devido, por um contribuinte ou por outro, este não ocorrerá, no caso em que as operações subseqüentes forem isentas ou não tributadas, pela simples falta de encargo devido pelo contribuinte substituído.

Todo o tributo devido por ST deverá ser pago em documento de arrecadação distinto (separado do pagamento do ICMS normal do contribuinte). Deve ser utilizada a Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE) no caso de operações interestaduais e nas operações internas deverá ser utilizado o Documento de Arrecadação Estadual (DAE), quando se tratar de substituição tributária.

A Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE) é o documento a ser utilizado pelo contribuinte substituto localizado em outra unidade da Federação, para recolhimento do imposto retido e devido por substituição tributária a este Estado, que deverá ser feito em estabelecimento bancário credenciado diretamente pela Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais. Aliás, deverá ser utilizada GNRE específica, sempre que o contribuinte substituto operar com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

O valor do imposto a recolher, a título de substituição tributária, será a diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota vigente nas operações internas sobre a base de cálculo definida para a substituição tributária e o devido pelas operações próprias. Sendo que, o imposto retido pelo contribuinte substituto, localizado em outra unidade da Federação, bem como a atualização monetária, multa e juros de mora e demais acréscimos com ele relacionados, constitui crédito tributário de Minas Gerais, obviamente nas operações destinadas a este Estado.

Regra geral, ao calcular o ICMS devido por substituição tributária, o contribuinte substituto deverá utilizar a fórmula básica:

$$\text{ICMS ST} = (\text{BC ST} \times \text{ALIQ. INTERNA}) - \text{ICMS DEV. OP. PRÓPRIA}$$

ICMS ST = É o valor a ser pago aos cofres públicos a título de ICMS - Substituição Tributária.

BC ST = É a base de cálculo estipulada legalmente, normalmente seguindo esta fórmula: $\text{BC ST} = (\text{BC contribuinte substituto} + \text{Frete} + \text{IPI} + \text{outros encargos cobrados do adquirente}) \times \text{Margem lucro estipulada por mercadoria}$.

ALIQ. INTERNA = É a alíquota pertinente à mercadoria, prevista, para as operações internas.

ICMS DEV. OP. PRÓPRIA = É o ICMS devido (Débito) na operação própria do contribuinte substituto.

As operações subseqüentes realizadas por comerciantes, com o imposto já retido, serão recolhidas sem débito e sem crédito de ICMS, devendo tal condição ser informada na nota fiscal. Caso o contribuinte substituído realize operação subseqüente com outros contribuintes (Ex.: um atacadista ou distribuidor), deverá o mesmo informar ao destinatário a importância global sobre a qual já incidiu o tributo e o valor deste, bem como, o reembolso da substituição tributária devido.

Caso os industriais ou prestadores de serviços recebam mercadorias, insumos de produção com o imposto já retido, poderão proceder, observando as hipóteses legais, o crédito do imposto informado na nota fiscal de aquisição.

3.10 Princípios Constitucionais

A cobrança do ICMS é fundamentada em normas e princípios constitucionais, dentre estes o “princípio da não-cumulatividade”. Estatui esse preceito constitucional que o imposto estadual incidente sobre operações relativas a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS)

será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo estado ou pelo Distrito Federal.

Além princípio da não-cumulatividade, já tratado no item 3.8 deste trabalho, o ICMS está sujeito a alguns princípios, cujas principais características se encontram a seguir.

3.10.1 Legalidade

A legalidade é um princípio basilar do Estado de Direito, que se traduz não só na vedação da tributação sem lei, mas acima de tudo, constitui a segurança jurídica e social.

A legalidade da administração e a proteção da confiança que os cidadãos depositam na atividade estatal estão intimamente ligadas à presunção de legalidade que têm os atos administrativos e ao dever de anulá-los.

A lei é o veículo próprio para a criação de tributos, majoração de alíquotas e o estabelecimento de obrigações acessórias. É vedada atribuição às normas infralegais de obrigações próprias da lei.

No dizer de Paulo de Barros Carvalho (2000):

A lei ordinária é, inegavelmente, o item do processo legislativo mais apto a veicular preceitos relativos à regra-matriz dos tributos, assim no plano federal, no estadual e no municipal. E estabelecer um tributo equivale à descrição de um fato, declarando os critérios necessários e suficientes para o seu reconhecimento no nível da realidade objetiva, além de prescrever o comportamento obrigatório de um sujeito em face de outro sujeito, compondo o esquema de uma relação jurídica. Diríamos, em linguagem técnica, que criar um tributo corresponde a enunciar os critérios da hipótese – material, espacial e temporal – sobre determinar os critérios da consequência – subjetivo (sujeito ativo e passivo da relação) e quantitativo (base de cálculo e alíquota). Assinale-se que à lei instituidora é vedado deferir atribuições legais a normas de inferior hierarquia, devendo, ela mesma, desenhar a plenitude da regra-matriz da exação.

Assim, o Estado terá sua atividade tributária limitada àquilo que estiver previsto em lei, não havendo possibilidade de incremento dessa atividade senão por outra lei.

O princípio é uma limitação do poder de tributar, que reserva de modo exclusivo à lei escrita, proveniente do Legislativo, a criação ou majoração de tributos. Fato relevante é que essa limitação continue ligada à clássica separação dos poderes que alcançou grande repercussão através de Montesquieu, objetivando resguardar a liberdade do cidadão contribuinte contra concentração e desvio de poder.

3.10.2 Anterioridade

O princípio da anterioridade é especificamente tributário, uma vez que se projeta, apenas, no campo da tributação (federal, estadual, municipal e do distrito federal).

Este princípio está inserido no art. 150, III, “b”, da Constituição Federal.

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 aumentou.

No Brasil, o exercício financeiro começa no dia 1º de janeiro e termina no dia 31 de dezembro de cada ano. Desta forma, existe uma coincidência entre o ano civil e o ano fiscal.

O Princípio da Anterioridade é o responsável por gerar a estabilidade do orçamento governamental ou empresarial, garantindo que qualquer inovação tributária que majore o gasto privado - através da criação de um tributo ou aumento de um preexistente - somente tenha efeito no exercício seguinte ao da vigência da lei, inibindo a cobrança de tributos sobre fatos anteriormente ocorridos.

3.10.3 Isonomia

A Constituição da República de 1988 consagra o referido princípio, expressamente, no caput do artigo 5º “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”. Por outro lado, a Constituição trata desigualmente os desiguais com o fito de torná-los iguais de fato.

No sistema tributário nacional, o aludido princípio constitucional possui papel de grande relevo, podendo-se afirmar que constitui a base do conjunto de normas e princípios que regem o direito tributário, estando intimamente relacionado à segurança jurídica que deve experimentar o contribuinte perante o ente tributante, de modo que seja propiciada uma relação jurídica justa e igualitária.

Sobre o assunto merece ser destacada a afirmação de Celso Antônio Bandeira de Mello (2001):

A lei não pode conceder tratamento específico, vantajoso ou desvantajoso, em atenção a traços e circunstâncias peculiarizadoras de uma categoria de indivíduos se não houver adequação racional entre o elemento diferencial e o regime dispensado aos que se inserem na categoria diferenciada.

A norma verdadeiramente condizente com a isonomia jurídica deve propiciar garantia individual, evitando perseguições e favoritismo. Assim, não poderá a lei singularizar “agora e para sempre o destinatário”. Quando isto ocorre, haverá, nas palavras do Jurista Celso Bandeira de Mello (2001), “a inviolabilidade lógica (singulariza a situação atual irreproduzível por força da própria abrangência racional) ou a inviolabilidade material (particulariza atual e absolutamente o destinatário).”

É vedado ao Poder Público utilizar o poder de tributar como uma penalidade ao contribuinte, limitando os seus direitos subjetivos, pois ambos possuem direitos e obrigações recíprocas, livre de qualquer arbitrariedade.

3.10.4 Vedação ao Confisco

A imposição tributária quando demasiada, oprime, sufoca, provoca revoluções e quando insuficiente fragiliza o Estado e acentua as injustiças sociais.

Em virtude dos efeitos diversos que a tributação pode acarretar, fica cada vez mais evidente que apenas um sistema tributário bem estruturado pode propiciar a superveniência dos benefícios sobre os malefícios da tributação.

Assim, apesar das enormes críticas a respeito da voracidade do fisco, não se pode esquecer a necessidade que o Estado tem de captar recursos para fazer frente às despesas decorrentes das necessidades básicas da população, tais como saúde, educação, saneamento básico e segurança, entre outros.

O princípio do não-confisco está previsto no art. 150, IV, da Constituição Federal (1988), a seguir transcrito:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - utilizar tributo com efeitos de confisco;

(...)

O princípio do não-confisco veda a utilização do tributo com efeito de confisco, resta, portanto, estabelecer a definição do que seja confisco. Nesse particular tem-se os ensinamentos do jurista Ives Gandra da Silva Martins (2005):

Não é fácil definir o que seja confisco, entendo eu que sempre que a tributação agregada retire a capacidade de o contribuinte se sustentar e se desenvolver (ganhos para suas necessidades essenciais e ganhos a mais do que estas necessidades para reinvestir ou se desenvolver), estaremos diante do confisco.

Os critérios para avaliar se o tributo ou o conjunto de tributos assumem características confiscatórias são subjetivos, o que, em uma primeira análise, parece ser fator que contribui para a grande dificuldade determinando precisamente os contornos do que venha ser confisco e conseqüentemente, deixando de aplicá-lo com toda a extensão que possui pela simples ausência de critérios seguros que o delimite.

4 GESTÃO TRIBUTÁRIA RELATIVA AO ICMS

4.1 Evasão Fiscal

É de longa data o entendimento do Fisco de que sonegação no varejo leva a uma sonegação em cadeia, pois se o varejo não emite nota fiscal na venda de seus produtos, também não quer que o atacadista, a indústria e outros agentes da cadeia produtiva emitam nota fiscal.

Se o Fisco conseguisse acabar com a sonegação, seria possível reduzir as alíquotas dos tributos, permitindo que a coletividade pagasse menos impostos, individualmente, sem que o governo deixasse de arrecadar, o que hoje não é possível em virtude da sonegação de impostos ter quase a mesma proporção da carga tributária

A evasão fiscal é a prática que infringe a lei, cometida após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, objetiva reduzi-la ou ocultá-la. A evasão fiscal está prevista e capitulada na Lei dos Crimes contra a Ordem Tributária, Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

Considerando que é muito difícil mudar a cultura de um país, especialmente o Brasil, acostumado com a “Lei de Gerson”, o poder público investe no controle.

Por isso, juristas como: Luis Carlos Silva Faria, Sacha Calmon Navarro Coelho, Arthur José Faverte Cavalcanti e Heron Arzua, dentre outros, defendem o regime de substituição Tributária devido à praticabilidade de cobrança da tributação, inibindo à sonegação (evasão fiscal), dando segurança a fiscalização e permitindo o aperfeiçoamento, a simplificação e a redução dos custos. Estes defendem o instituto da ST, devido à eficiência na cobrança de um número maior de industriais e empresários no início da operação com o mesmo número de agentes fiscalizadores.

Na busca de um maior controle, o governo, por meio da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, implantou os seguintes projetos:

- a) GERE - Gestão Estratégica da Receita Estadual - SRE;
- b) PDAF - Plano Diretor da Ação Fiscal; e
- c) PAFE - Plano Anual do Fisco Estadual.

4.2 Fiscalização

A moderna administração tributária deve ter a sua estratégia de ação prioritária voltada para a promoção de níveis crescentes do cumprimento voluntário das obrigações tributárias através da simplificação do sistema, disseminação do rol das obrigações, comodidade para o cumprimento das obrigações e elevação da percepção de risco por parte do contribuinte sonegador.

Neste contexto, a função da fiscalização compreende o conjunto das atividades que visam apurar o efetivo e integral cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, abrangendo desde a identificação dos desvios no cumprimento até a aplicação de sanções de ofício pelo descumprimento tributário.

Na substituição tributária, as penalidades a serem aplicadas pela fiscalização são mais severas, determinando o RICMS/2002, em seu artigo 217, § 6º, inciso II, alínea “a”, que:

Art. 6º A multa de revalidação será exigida em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no inciso II do caput deste artigo, na hipótese de crédito tributário originário de:

I - não-retenção ou de falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária;

II - falta de pagamento do imposto na hipótese em que a responsabilidade pelo imposto devido a título de substituição tributária é atribuída ao estabelecimento destinatário, inclusive varejista, que adquirir mercadoria sujeita a substituição tributária:

a - sem retenção ou com retenção a menor do imposto pelo alienante ou remetente responsável na condição de sujeito passivo por substituição;

b - desacompanhada do comprovante de recolhimento do imposto, nos casos em que a legislação determina que seu vencimento ocorre no momento da saída da mercadoria;

III - falta de pagamento do imposto, quando verificada a ocorrência de qualquer situação tipificada no inciso II do caput do art. 216 deste Regulamento, em se tratando de mercadoria sujeita a substituição tributária.

Entre os métodos adotados pela Fiscalização encontra-se a auditoria tradicional, que é feita por meio de intimação, auditoria de documentos, livros fiscais, diligências e interpelações, os programas auditores eletrônicos e a utilização de outros recursos, tais como:

a) Arquivo eletrônico e DAPI – Declaração de apuração do ICMS de contribuintes internos;

b) Arquivo eletrônico de contribuintes externos, com registro fiscal das operações efetuadas que é transmitido, via internet, para a Secretaria de Estado de Fazenda,

ou por meio da Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária (GIA-ST).

c) Diligências e blitz fiscais que são feitas, especialmente, através da interpelação de veículos de carga nos postos fiscais de barreiras.

Entre os recursos atualmente disponíveis para auxiliar o fisco existem, ainda, as notas fiscais eletrônicas, os passes fiscais, e sites como o síntegra, que contém o cadastro das empresas de todos os estados, entre outros.

O plano de fiscalização tem por objetivo assegurar que a política definida para a fiscalização seja seguida e deve conter objetivos claros, tempo de vigência, atividades a serem desenvolvidas, características dos contribuintes a serem trabalhados, tipos de ações, metas de quantidade e de valor, agentes fiscais envolvidos e a produtividade pretendida.

4.3 GERE – Gestão Estratégica da Receita Estadual

A crise dos anos 70 provocou no âmbito da Administração Pública iniciativas de reestruturação econômica e a reconfiguração das estratégias empresariais. No início dos anos 80, inclui no debate sobre o Estado contemporâneo as questões relativas às necessidades de incorporação de novos papéis, do abandono de outros e a exigência de uma nova governança para enfrentar a crise e adequar-se às novas exigências.

Além da necessidade de realizar o saneamento das finanças públicas a crise colocou em questionamento o modo tradicional de organização e gestão governamental, a partir do esgotamento do modelo burocrático de administração pública vigente.

O desafio de promover o desenvolvimento econômico e social sustentável impôs às administrações estaduais a necessidade de repensar a questão da governança e dos modelos de gestão, ao mesmo tempo em que exigiu mecanismos inovadores de relacionamento com a sociedade.

Com o objetivo de adequar-se a essa nova realidade a Secretaria de Estado de Fazenda desenvolveu a GERE - Gestão Estratégica da Receita Estadual que é um sistema de gestão voltado para resultados. É um conjunto de fundamentos, valores, teorias, conceitos, diretrizes e macroprocessos desenvolvidos para otimizar a gestão da administração tributária estadual, ou seja, ela é uma ferramenta facilitadora para que se atinja as metas da SEF que

são: o exercício do controle fiscal e da receita estadual, bem como a melhoria da prestação dos serviços públicos estaduais.

A GERE tem por objetivo dar sustentabilidade e facilitar os processos organizacionais que mantenham o equilíbrio orçamentário do Estado e garanta a melhoria contínua na qualidade dos serviços prestados à sociedade, por meio do plano Diretor e do PAFE.

A GERE tem alcançado efetividade em seus propósitos que pode ser traduzida pelo incremento das receitas estaduais, pela contribuição institucional e atuação conjunta com o Governo Estadual, bem como na recuperação da capacidade de investimento do Estado.

Na Secretaria de Estado de Fazenda de MG, a estratégia da GERE é de inteira responsabilidade da Subsecretaria de Receita Estadual (SRE), na qual ocupa lugar de destaque dentro do conjunto de medidas adotadas visando o cumprimento da sua missão institucional.

A GERE foi inserida no desenvolvimento dos modelos estaduais de gestão empreendedora como uma das diretrizes orçamentárias governamentais, previstas na constituição estadual como, por exemplo: PMDI - Plano Mineiro de Desenvolvimento Integrado, em atendimento ao PPAG - Plano Plurianual de Ação Governamental e a LOA- Leis Orçamentárias Anuais, por meio de Metas e Projetos Estruturadores.

A gestão estratégica permite ao Estado alcançar gradativamente suas metas tais como: incremento na receita, equilíbrio fiscal, desenvolvimento planejado, satisfação dos clientes e a mudança de conceitos até então utilizados pela administração pública mineira.

Por meio de planejamentos estratégicos e cooperação mútua o governo busca a construção do futuro institucional com linhas bem delineadas, incorporadas no atual cenário e garantindo a receita tributária suficiente. Com o desafio de mudar totalmente a visão do organismo público o administrador, internalizado em cada funcionário da SRE, e as engrenagens da direção, do planejamento e do gerenciamento vem trabalhado em harmonia para o desenvolvimento do Estado.

O governo busca a obtenção de resultados, para a sociedade, através de mapeamentos estratégicos com foco na melhoria: das políticas públicas, do serviço público, das oportunidades econômicas e na diminuição da pobreza.

A busca de resultados é a meta do governo e a transparência sua bandeira de credibilidade e para isso a SEF tem contribuído de modo significativo, buscando cumprir rigorosamente uma agenda setorial, desenvolvendo seus projetos estruturadores e sobretudo

gerenciando com responsabilidade seu negócio. O Estado busca transparência, impulsiona uma visão compartilhada e une as pessoas em busca de objetivos.

A gestão estratégica desenvolvida pela SRE - Subsecretaria da Receita Estadual emergiu de forma complexa, unindo forças ambientais para a obtenção de eficiência e eficácia nas ações desenvolvidas pela Secretaria de Estado de Fazenda.

Com o incremento das ferramentas de gestão voltadas para as receitas tributárias e não-tributárias, o exercício do controle fiscal e o cumprimento das obrigações tributárias, o planejamento estratégico da SEF é o instrumento que dá a resposta mais favorável.

Em 2003 ao iniciar-se o 2º choque de gestão do governo, foi contextualizada a política sócio-econômico nas mudanças organizacionais na SEF, com grande repercussão na Receita Estadual.

No período de 2003-2006 ocorreu a implementação dos sistemas, com orientação e alinhamento das ações estipuladas em três frentes estratégicas: Estruturante, Frente de Gestão, Controle e Avaliação. Sendo a Frente estruturante voltada para os projetos finais da GERE, a Frente de Gestão para as políticas e suas ações horizontais, distribuídas em níveis estratégicos, táticos e operacionais com ações verticais.

O planejamento possui medidas de revisão e ações corretivas. Na realidade a 2ª geração da GERE pode ser resumida em três conceitos: a organização, a dinâmica e o controle da informação. Estes conceitos contextualizam o Plano Diretor da Ação Fiscal - PDAF que é um sistema de definições de objetivos e de estratégias, elaborações de projetos e de planos de ação.

Para o período de 2007 a 2011 serão contemplados os marcos referenciais, com a implantação do sistema de gestão e a adoção de medidas de correção, que auxiliam e consolidam os processos convergentes da receita. O processo GERE analisa e faz um diagnóstico da implantação, tanto nas unidades centralizadas quanto nas descentralizadas, das medidas e projetos voltados para a obtenção de receita e melhoria do gasto público.

Este novo sistema de gestão provém da conscientização da administração da SEF em adotar uma nova abordagem gerencial que fugisse dos modelos já postos em prática. O sucesso deste novo modelo dependerá dos resultados práticos que puderem ser mensurados, que agregarem valor para o governo e, principalmente, no retorno de benefícios para a sociedade, no tempo desejado. Os resultados alcançados somente serão perenes se forem

sustentados com mudanças de comportamento, responsabilidade, funcionalidade e transparência.

4.4 PDAF – Plano Diretor da Ação Fiscal

De acordo com as orientações traçadas pela SEF para otimização dos esforços de modernização e fortalecimento institucional, a Subsecretaria da Receita Estadual (SRE) está desenvolvendo o Plano Diretor da Ação Fiscal (PDAF), que constitui plano de longo prazo (2007-2011), com caráter estratégico.

O objetivo do PDAF é responder de forma ordenada, articulada e integrada aos expressivos requerimentos de incremento dos níveis de receita (tributária e não tributária), racionalização de custos e otimização de recursos disponíveis.

O PDAF compreende o desenvolvimento de um modelo de gestão com vistas ao exercício do controle fiscal corporativo, apoiado em sistema gerencial, sistemas de informação, metodologias de apoio ao desenvolvimento da ação fiscal e gestão de pessoas, com a integração dos projetos e atividades em execução ou implementação. A validação deste modelo se dará por processo decisório envolvendo as várias unidades da SRE, centralizadas e descentralizadas, sob formas diversas, incluindo-se a organização de comitês gerenciais.

Constitui-se em um processo contínuo de planejamento, guardando, contudo, uma linha de atuação composta de:

- a) objetivos, diretrizes, políticas e metas da Subsecretaria da Receita Estadual;
- b) modelo de gestão e processo decisório;
- c) modelo de controle de gestão, composto de indicadores de desempenho;
- d) estrutura integrada de desenvolvimento e execução – planos anuais das áreas funcionais.

4.5 PAFE – Plano Anual do Fisco Estadual

Como metodologia de gerenciamento e execução, o Plano Diretor da Ação Fiscal desdobra-se em planos anuais de ação das áreas funcionais que integram o Plano Anual

do Fisco Estadual - PAFE/SRE – composto por: PAFE/Arrecadação, PAFE/Tributação, PAFE/Crédito Tributário e o PAFE/Fiscalização.

O Plano Anual do Fisco Estadual - PAFE/SRE tem como motivação central, a implementação de um novo processo de planejamento da administração tributária estadual em face da nova estrutura da SEF. Envolve a fixação de objetivos e metas e seu desdobramento nas Superintendências Centralizadas e Regionais, Delegacias e Postos Fiscais e Administrações Fazendárias, a promoção de sua disseminação visando à homogeneização do conhecimento das ações, o processo de controle com o acompanhamento e a revisão do planejamento, e ainda, a busca do empenho de todo o corpo fazendário. Constitui-se em um instrumento de gestão de metas e resultados da Subsecretaria da Receita Estadual.

O PAFE/Arrecadação contém o conjunto de programas e projetos relativos à gestão da arrecadação e cadastro e ao fornecimento de informações econômico-fiscais que subsidiam e fundamentam o desenvolvimento dos PAFE Fiscalização, Tributação e Crédito Tributário.

O PAFE/Tributação contempla o conjunto de atividades (programas e projetos) de legislação e política tributária que, de forma articulada com os demais PAFE, proporcionarão a consecução das metas fixadas e otimização da receita tributária.

O PAFE/Crédito Tributário contém o conjunto de programas e projetos relacionados à gestão do crédito tributário que visam garantir o ingresso corrente de recursos financeiros mediante recuperação de receita antes da inscrição em Dívida Ativa e gestão dos créditos tributários contenciosos e não-contenciosos.

O PAFE/Fiscalização contém o conjunto do planejamento anual de fiscalização orientado para o cumprimento da meta geral de receita fixada para o exercício, abrangendo os projetos de fiscalização, as carteiras de contribuintes, as atividades fiscais especiais e atividades permanentes.

Assim, cumpre ao PAFE/SRE coordenar o desenvolvimento das atividades de fiscalização, arrecadação e tributação, orientando-as para a promoção de níveis crescentes de realização da receita tributária e para demais resultados institucionais, com atuação integrada e interdependente, definindo políticas, diretrizes, metas e formas de atuação baseadas nos objetivos corporativos definidos pela SRE, mediante:

a) a integração sinérgica com as demais unidades da SEF e suas interfaces em torno do conceito amplo da ação fiscal;

b) a otimização das potencialidades fazendárias adquiridas e acumuladas pelas unidades e corpo técnico/gerencial e;

c) pela concentração, articulação e mobilização das ações, mediante desdobramento de diretrizes, objetivos e metas fixadas pela SRE.

5 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS DA PESQUISA

De regra, este trabalho teve como fundamento uma vasta pesquisa bibliográfica, realizada nas quatro últimas Constituições do Brasil, na legislação tributária, tanto nacional quanto estadual, na jurisprudência de nossos Tribunais Superiores, na doutrina jurídica, através de livros, artigos e publicações especializadas, monografias, internet, Convênio CONFAZ e livros específicos.

Para o desenvolvimento da análise do ICMS cobrado antecipadamente, mediante substituição tributária, foram utilizadas como base as experiências transmitidas por alguns auditores fiscais da SEF, mediante a aplicação de questionário com pesquisa de opinião e estudo de caso cujas transcrições se encontram nos cinco apêndices localizados ao final do trabalho.

Todos os entrevistados atuam como agentes fiscais da receita estadual nas Superintendências Centrais de Arrecadação e na Fiscalização dos tributos. Foi ressaltado pelos fiscais as vantagens e benefícios trazidos aos Estados com a utilização do instituto da arrecadação da substituição Tributária, visto que facilita o controle fiscal.

Nas pesquisas realizadas foram abordadas questões de relevância formuladas aos entrevistados da Secretaria de Fazenda, na busca de simplificação da cobrança da arrecadação do ICMS ST, da receita, escrituração dos livros, onde o imposto das operações subseqüentes são pagos pelas Indústrias, ou seja, no início da cadeia tributária.

Por fim, os agentes fiscais entrevistados disseram sobre a importância da arrecadação da substituição tributária na cobrança de diversos produtos/mercadorias na fonte, faz crescer significativamente a evolução da receita do Estado no aspecto qualitativo.

6 ANÁLISES DOS DADOS OBTIDOS COM PESQUISA

6.1 Vantagens do Imposto

Para Minas Gerais, enquanto ente federativo que depende da arrecadação de tributos para sua manutenção, a substituição tributária é interessante ao passo que facilita a arrecadação e diminui a evasão fiscal.

Com a substituição tributária, a cobrança do ICMS fica concentrada na saída da mercadoria do estabelecimento industrial ou atacadista. Desta forma, ao obrigar o recolhimento do tributo nas circulações iniciais, o Fisco evita a necessidade de fiscalização pulverizada do comércio varejista ao consumidor final. Para a Secretaria de Estado de Fazenda é mais fácil manter um controle concentrado de fiscalização, do que um controle disperso dos contribuintes e diminui, assim, o risco de omissões e fraudes tributárias.

O Ministro Néelson Jobim enumerou algumas vantagens do regime de Substituição Tributária:

- maior segurança na atividade arrecadatória: o substituto é normalmente sujeito passivo que tem condições objetivas de cumprimento da obrigação tributária;
- melhor desempenho da arrecadação: facilita a cobrança do tributo, que se centraliza na pessoa de apenas um sujeito passivo, restringe a cobrança do tributo em uma só pessoa;
- evita a criação de uma máquina administrativa imensa e cara: a fiscalização e a cobrança centralizam-se em um só contribuinte, no acompanhamento das atividades comerciais extremamente diluídas e ramificadas;
- permite seja alcançada maior justiça fiscal pela distribuição equitativa da carga tributária que o sistema propicia evitando a sonegação, conforme entendimento de alguns juristas como Sacha Calmon, Arthur José Faveret e Heron Arzua.

Do ponto de vista fiscal, o regime jurídico de substituição tributária possui as seguintes vantagens:

- a) restringe o número de contribuintes a serem fiscalizados;
- b) evita a evasão fiscal; e
- c) assegura, com antecedência, o ingresso de recursos aos cofres do Estado.

A substituição tributária gera cerca de R\$ 200 milhões de receita por mês para o Governo de Minas Gerais, receita esta que é fruto da política estadual de alargar o número de contribuintes sujeitos ao referido regime.

A utilização interna do regime de substituição tributária como política tributária vem sendo adotada pelo Estado de Minas Gerais desde 2003. Nos últimos cinco anos, a substituição tributária foi instituída em 25 setores do mercado, de material de construção a produtos de perfumaria, correspondendo, hoje, a aproximadamente 45% dos contribuintes mineiros.

O projeto da Secretaria de Fazenda de Minas Gerais para o ano de 2009 é incluir produtos de supermercados, desde barras de cereais a copos descartáveis e a perspectiva é de manter o bom êxito do regime.

6.2 Casos de Inaplicabilidade da Substituição Tributária

Como regra geral, não se aplica a substituição tributária, quando não houver operação subsequente com a mercadoria. Todavia há exceções. Um caso típico é o do recolhimento do diferencial de alíquota e a aquisição interestadual de petróleo, inclusive lubrificantes e combustível líquido e gasoso dele derivado, não destinados à comercialização ou a industrialização do próprio produto.

Por outro lado, existem algumas situações especiais em que, mesmo havendo operação subsequente, não se aplica a substituição tributária. São aquelas previstas na Cláusula quinta do do Convênio³ ICMS nº 81, de 10 de setembro de 1993, que diz:

Cláusula quinta - A substituição tributária não se aplica:

I - às operações que destinem mercadorias a sujeito passivo por substituição;

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.

Em consonância com o art. 18 e §§, do Anexo XV do Decreto n.º 43.080, de 13 de dezembro de 2002 do RICMS/MG, são as seguintes as hipóteses de inaplicabilidade da Substituição Tributária:

Art. 18 - A substituição tributária de que trata esta Seção não se aplica:

I - às operações, inclusive de importação e de aquisição em licitação promovida pelo poder público, que destinem mercadorias a estabelecimento industrial fabricante da mesma mercadoria, assim entendida a classificada no mesmo subitem da Parte 2 deste Anexo,

³ O Convênio foi firmado entre o Ministro da Fazenda e os Secretários de Fazenda dos Estados e do Distrito Federal e estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal.

hipótese em que a retenção do imposto devido por substituição tributária será realizada no momento da saída da mercadoria;

II - às operações promovidas por estabelecimento industrial em retorno ao estabelecimento encomendante da industrialização, hipótese em que a este é atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do imposto a título de substituição tributária;

III - às transferências promovidas pelo industrial para outro estabelecimento, exceto varejista, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a outro contribuinte;

IV - às operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

§ 1º - Para os efeitos do disposto no inciso III do caput deste artigo, em se tratando de transferência para estabelecimento distribuidor, atacadista ou depósito, estes deverão operar exclusivamente com produtos recebidos em transferência do estabelecimento industrial.

§ 2º - Na hipótese do inciso IV do caput deste artigo:

I - não se considera industrialização a modificação efetuada na mercadoria pelo estabelecimento comercial para atender à necessidade específica do cliente;

II - se a mercadoria não for empregada no processo de industrialização, caberá ao industrial que a recebeu a responsabilidade pela retenção do imposto devido a título de substituição tributária, no momento da saída da mercadoria.

Além dessas hipóteses, devem ser consideradas, ainda, todas as saídas internas dos fabricantes, diretamente para o consumidor final, e as interestaduais destinadas a não contribuintes, tendo em vista que a substituição tributária se aplica somente quando houver saída e, conseqüentemente, um fato gerador futuro. Nas situações citadas não deverá ocorrer saída subsequente, e, portanto, não haverá ICMS a ser retido.

7 CONCLUSÃO

É indubitável a importância do regime de substituição tributária para os Estados da federação, quanto aos aspectos de ingresso antecipado de receita e da racionalidade fiscal e como houve a oportunidade de verificar no decorrer do presente trabalho, o estabelecimento da substituição tributária é uma tentativa de contornar as fraudes e de simplificar o controle do imposto, ou seja, na prática implica substituir o imposto plurifásico não cumulativo por um imposto monofásico.

Como na substituição tributária para frente tributa-se antecipadamente as operações futuras, muitas vezes a margem de valor agregado arbitrada pelo Fisco fica acima da realidade do setor, procedimento este que, no entendimento de alguns doutrinadores, enseja na arrecadação de um tributo maior do que o realmente devido. No entanto, o Supremo Tribunal Federal já decidiu que o valor do ICMS pago por substituição tributária é definitivo.

Evidentemente, este trabalho não esgota o assunto, posto que sua dimensão é incomensurável, porém, as linhas mestras do instituto foram devidamente individualizadas e apresentadas de forma sistêmica, ressaltando a inexistência de qualquer aspecto jurídico que impeça os entes federados de adotarem a substituição tributária, mesmo porque esta obedece a todos os princípios do nosso sistema tributário, em especial aos princípios da legalidade e da não-cumulatividade.

A despeito das opiniões em sentido contrário, não restam dúvidas quanto aos benefícios do regime de substituição tributária, comprovado pela eficiência que o instituto introduziu no sistema tributário nacional, tornando simples, segura e eficaz a cobrança de ICMS.

7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARZUA, Heron. Créditos do ICMS na substituição tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 48, p. 65-72, set. 1999.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5.ed., São Paulo: Malheiros Editores, 1992.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade, 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BARRETO, Aires F. *Créditos de ICMS – Limites da Lei Complementar, o ICMS e questões jurídicas atuais*. Editora Dialética, 1997.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3.ed. Editora Lejus, 1998.

BORBA, Cláudio. *Direito Tributário*. 18 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

BRASIL, *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado, 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. *Diário Oficial da União*: Brasília, 1996.

BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da União*: Brasília, 1966.

CARRAZZA, R. A. *Curso de direito constitucional tributário*. 11.ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Saraiva, 2000.

CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A. *Metodologia Científica*. 5.ed. São Paulo: Prencite Hall, 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 3.ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. Editora Dialética, 1998.

DANE, F. C. *Research methods*. Belmont: Califórnia: Brooks/Cole, 1990.

FARIA, Luís Carlos Silva de. *Substituição Tributária do ICMS*. Juruá: Editora Afiliada, 2002.

GIL, Antonio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. São Paulo: Atlas, 1991.

GODOY, Arilda S. Pesquisa qualitativa – tipos fundamentais. In *Revista de Administração de Empresas*. v. 35, n. 3, Mai/Jun. 1995.

GODOY, Arilda S. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. In *Revista de Administração de Empresas*, v.35, n.2, Mar./Abr. 1995.

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

_____. *Curso de direito tributário*. 24.ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 5.ed. v.1. 2008.

MATTAR, Fauze Nagib. *Pesquisa de Marketing: metodologia, planejamento*. 5. ed. 1 v. São Paulo: Atlas, 1999.

MATTOS, Aroldo Gomes de. *ICMS (comentários à legislação nacional)*. São Paulo: Dialética, 2006.

MATTOS, Eloá Alves Ferreira de; MATTOS, Fernando César Baptista de. Os sujeitos da obrigação tributária. In: *Curso de direito tributário brasileiro*. v. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS – Teoria e Prática* 3 ed. Revista e atualizada, de conformidade com as Leis Complementares nº 87, de 13 de setembro 1996 e nº 92, de 23 de dezembro de 1997. São Paulo: Editora Dialética, 1998.

MINAS GERAIS, Decreto n.º 40.181, de 22 de dezembro de 1998. Institui o Programa Estadual de Conscientização e Educação Tributária. *Minas Gerais*. Belo Horizonte, 1998.

MINAS GERAIS, Decreto n.º 43.080, de 13 de dezembro de 2002. Aprova o Regulamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (RICMS). *Minas Gerais*. Belo Horizonte, 2002.

MINAS GERAIS, Lei nº 6.763 de 26 de dezembro de 1975. Consolida a legislação tributária do Estado de Minas Gerais e dá outras providências. *Minas Gerais*. Belo Horizonte, 1975.

OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. *In Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). Curso de Direito Tributário*, 5.ed. Editora Cejup.

PAIVA, Leila. Fato Gerador Presumido *in Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994.

SOUZA, Hamilton Dias de. O ICMS na Lei Complementar nº 87/96. Repertório IOB de Jurisprudência 1/10590. *Curso de Direito Tributário*. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

SPAGNOL, Werther Botelho. *Curso de Direito Tributário conforme a Emenda Constitucional nº 42/2003*. Livraria Del Rey: Editora Ltda, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 13.ed. Rio de Janeiro – São Paulo – Recife: Editora Renovar, 2006.

VERGARA, Sylvia Constant. *Projetos e relatórios de Pesquisa em Administração*. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

VIEIRA, Marcelo Milano Falcão; ZOUJIAN, Déborah Moraes. *Pesquisa Qualitativa em Administração - Teoria e Prática*. Editora FGV, 2004.

YIN, Robert K. *Estudo de Caso: Planejamento e Métodos*. 2ª ed., Porto Alegre: Bookman, 2001.

APÊNDICES - TRANSCRIÇÃO DAS ENTREVISTAS

Apêndice A) Entrevista 1 – SUFIS - Superintendência de Fiscalização

CARGO: Auditor Fiscal da Receita Estadual.

FORMAÇÃO: Engenheiro Civil e Pós-Graduado em Direito Tributário.

TEMPO DE SERVIÇO NA SEF: 10 Anos.

1) Como agente fiscalizador da Secretaria de Estado de Fazenda você vê a substituição como um facilitador para a arrecadação? Por quê?

A substituição tributária facilita em muito a arrecadação de ICMS. A receita fica concentrada num número reduzido de contribuintes (normalmente indústrias).

2) Quais as vantagens/benefícios à substituição tributária trazem ao Estado? Por quê?

A substituição tributária permite a concentração de fiscalização em um número menor de contribuintes, fazendo com que haja maior eficiência na ação fiscal e conseqüentemente possibilita a fiscalização de um número maior de contribuintes com o mesmo número de fiscais. A prática tem demonstrado que ação fiscal “regula” o mercado promovendo a justiça fiscal.

3) Como fica a evolução da receita com a substituição tributária em sua opinião?

Desde 2004, o Estado de Minas Gerais tem implementado a chamada ST interna e o que temos visto é um crescimento sustentado da arrecadação.

4) Qual evolução desta arrecadação em métodos qualitativos?

Ao analisarmos a arrecadação por segmento, verificamos que a concentração da receita no setor industrial e no atacado ocorreu. Em que todos os setores “afetados” teve um aumento significativo da receita, porém o fisco passou a identificar aqueles contribuintes com um potencial de receita que estavam sendo tratados de uma forma geral, ou seja, somente ao passar a recolher o ICMS próprio e o ICMS ST é que isso foi possível.

Apêndice B) Entrevista 2 – SUFIS - Superintendência de Fiscalização

CARGO: Agente Fiscal da Receita Estadual

FORMAÇÃO: Matemática

TEMPO DE SERVIÇO NA SEF: 20 anos

1) Como agente fiscalizador da Secretaria de Estado de Fazenda você vê a substituição como um facilitador para a arrecadação? Por quê?

Sim, pois com o ICMS/ST, as operações comerciais ganham agilidade e simplicidade na emissão de documentos fiscais e escrituração dos livros, facilitando a ação fiscal, além de garantir a receita aos cofres públicos estaduais, pois, o imposto é retido na fonte.

2) Quais as vantagens/benefícios à substituição tributária trazem ao Estado? Por quê?

Promove a recuperação de receita do ICMS em vários setores da economia mineira, mediante melhoria do controle fiscal, sem, contudo, elevar a carga tributária que possa onerar a cadeia produtiva e o consumidor final.

Facilita a fiscalização e estimula a igualdade na tributação, impedindo a concorrência desleal entre contribuintes que recolhem e os que não recolhem regularmente seus tributos.

3) Como fica a evolução da receita com a substituição tributária em sua opinião?

Ela tende a ser crescente, uma vez que desde 2003 o governo mineiro vem transferindo grande parte das mercadorias para o regime de substituição tributária.

Porém deve haver cuidados para não haver uma simples transferência ou até perda do imposto apurado pelo regime ST.

4) Qual evolução desta arrecadação em métodos qualitativos?

A SEFMG deverá atualizar/criar métodos de se exigir e apurar as informações econômico-fiscais dos contribuintes sujeitos a ST, de forma a permitir análises concretas não só quantitativas como também qualitativas, para bem avaliar o instituto da ST.

Apêndice C) Entrevista 3 – SUFIS - Superintendência de Fiscalização

CARGO: AFRE / Assessoria / DIPLAF / SUFIS

FORMAÇÃO: Engenharia

TEMPO DE SERVIÇO NA SEF: 14 anos

1) Como agente fiscalizador da Secretaria de Estado de Fazenda você vê a substituição como um facilitador para a arrecadação? Por quê?

Por concentrar em poucos contribuintes o pagamento que seria de muitos. Por exemplo, a mercadoria cigarro que é produzida pela Souza Cruz.

2) Quais as vantagens/benefícios à substituição tributária trazem ao Estado? Por quê?

O Poder Público tem o dever de arrecadar tributos de forma eficaz e racional. A Administração Pública é obrigada a obedecer a inúmeros princípios constitucionais, inclusive o da eficiência previsto no art. 37 da CF/88.

3) Como fica a evolução da receita com a substituição tributária em sua opinião?

Para mercadorias como combustíveis, bebidas, cigarros, veículos é sensível à participação e sua manutenção no conjunto da receita do Estado.

4) Qual evolução desta arrecadação em métodos qualitativos?

O que mais chama a atenção em termos qualitativos é a participação no conjunto do Estado das mercadorias na condição de ST, o caso de combustíveis é o mais representativo, onde a participação no conjunto da receita encontra-se em torno de 20% ao longo dos últimos anos.

Apêndice D) Entrevista 4 – SAIF - Superintendência de Arrecadação e Informações Fiscais

CARGO: Auditor Fiscal da Receita Estadual.

FORMAÇÃO: Engenheiro Mecânico, Direito e Pós-Graduado em Direito Público.

TEMPO DE SERVIÇO NA SEF: 12 Anos.

1) Como agente fiscalizador da Secretaria de Estado de Fazenda você vê a substituição como um facilitador para a arrecadação? Por quê?

A substituição tributária facilita a arrecadação do ICMS, pois concentra num número seletivo de contribuintes, com maior capacidade contributiva, o imposto devido pelas operações subsequentes.

2) Quais as vantagens/benefícios à substituição tributária trazem ao Estado? Por quê?

O regime da substituição tributária, principalmente a progressiva, além da facilidade citada anteriormente, é instituto que permite isonomia de tratamento fiscal, econômico e mercadológico, na medida em que inibe a sonegação fiscal nos segmentos dos contribuintes substituídos. Outra grande vantagem do regime é a facilidade no exercício do controle fiscal, decorrente da concentração das operações num grupo reduzido de contribuintes.

3) Como fica a evolução da receita com a substituição tributária em sua opinião?

Com uma política fiscal mais agressiva, cujo principal fator de sustentação foi o incremento do regime da substituição tributária, a participação relativa de MG no total arrecadado de ICMS no Brasil (segundo dados do CONFAZ – link (<http://www.fazenda.gov.br/confaz/boletim/>), saiu de um patamar de 9,2% em 2003 para 10,3% em 2007. Em termos absolutos, os gráficos anexos permitem inferir o crescimento significativo do imposto segundo este instituto e também em relação às demais operações e ao total do Estado.

4) Qual evolução desta arrecadação em métodos qualitativos?

O maior e melhor exercício do controle fiscal foi o impulsionador do crescimento da arrecadação do ICMS em Minas Gerais nos últimos anos. Certamente a estratégia que mais corroborou com esses expressivos resultados foi a extensão gradativa do regime da substituição tributária à números significativos de operações e mercadorias.

Apêndice E) Entrevista 5 – SAIF - Superintendência de Arrecadação e Informações Fiscais

CARGO: AFRE II

FORMAÇÃO: Ciências Econômicas

TEMPO DE SERVIÇO NA SEF: 30 anos

1) Como agente fiscalizador da Secretaria de Estado de Fazenda você vê a substituição como um facilitador para a arrecadação? Por quê?

Sim. Porque o regime de substituição tributária propicia a concentração em poucos contribuintes o recolhimento do ICMS, simplificando o controle fiscal e tornando mais eficiente a arrecadação.

2) Quais as vantagens/benefícios à substituição tributária trazem ao Estado? Por quê?

Torna mais eficiente a arrecadação do imposto, com redução considerável da sonegação fiscal, pois o controle passar a ser exercido em poucos grandes contribuintes. Propicia melhor competitividade do setor econômico, pois torna os preços relativos mais equânimes.

3) Como fica a evolução da receita com a substituição tributária em sua opinião?

Quando de sua aplicação à receita do imposto tende a elevar-se consideravelmente, estabilizando-se no segundo momento em um nível superior ao recolhido antes de sua aplicação.

4) Qual evolução desta arrecadação em métodos qualitativos?

Vai depender do segmento econômico, mas em linha geral pode atingir níveis acima de 20% do arrecadado antes de sua implementação.