

## **O POSICIONAMENTO DOS POSTOS DE COMBUSTÍVEIS DA CIDADE DE AVARÉ NO ESTADO DE SÃO PAULO EM RELAÇÃO A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS**

Alaerte Gomes de Assis Neto <sup>1</sup>

Leandro de Alvarenga Nunes <sup>2</sup>

Alexandre Gonzales <sup>3</sup>

### **Resumo**

Com a grande complexidade da legislação vigente no Brasil, ter um conhecimento tributário pode ser considerado um diferencial em relação aos concorrentes. Com isso, este artigo procurou responder ao seguinte problema de pesquisa: Como está sendo feita a tratativa da substituição tributária do ICMS dentro das empresas? O objetivo deste artigo foi identificar o conhecimento dos gestores e proprietários de postos de combustíveis em relação à recuperação de crédito da substituição tributária do ICMS. Quanto à metodologia, esta pesquisa se qualifica como bibliográfica, descritiva de caráter qualitativo. Para corroborar, foi realizada a aplicação de um questionário em vinte e cinco postos de combustíveis. Concluiu-se que os gestores e proprietários possuem um conhecimento superficial sobre a substituição tributária e desconhecem como é realizada a eventual recuperação de crédito de valores pagos a maior.

**Palavras-chave:** ICMS; Substituição Tributária; Recuperação de Credito.

### **Abstract**

With the great complexity of the legislation in force in Brazil, having a tax knowledge can be considered a differential in relation to competitors. With this, this article tried to answer the following research problem: How is the negotiation of tax substitution of ICMS within companies made? The objective of this article was to identify the knowledge of managers and owners of fuel stations in relation to the credit recovery of ICMS tax substitution. Regarding the methodology, this research qualifies as bibliographical, descriptive of qualitative character. To corroborate, a questionnaire was applied in twenty-five fuel stations. It was concluded that managers and owners have a superficial knowledge about the tax substitution and are unaware of how the eventual recovery of credit of amounts paid to the largest is performed.

**Keywords:** ICMS; Tax Replacement; Credit Recovery.

---

<sup>1</sup>Graduado em Ciências Contábeis pela Fundação Educacional Guaxupé e mestrando do curso de Ciências Contábeis e Atuariais pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. E-mail: alaerteneto1@bol.com.br

<sup>2</sup>Graduado em Ciências Contábeis pela Faculdade de Ciências Contábeis e Administrativas de Avaré e mestrando do curso de Ciências Contábeis e Atuariais pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. E-mail: lealvaregna@bol.com.br

<sup>3</sup>Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo. E-mail: agonzales@pucsp.br

## 1 Introdução

Atualmente o Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadoria e Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicações (ICMS) está presente em praticamente todos os momentos do nosso dia a dia. Este tributo é de competência dos Estados e Distrito Federal, tendo isto como uma das principais dificuldades do seu entendimento.

A substituição tributária do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadoria e Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicações passou a ser utilizada pelo governo para aumentar a eficácia da arrecadação, pois o tributo é pago pelo fabricante ou importador. A legislação criou o substituto, ocorrendo o cálculo, cobrança e recolhimento do imposto devido nas próximas operações. No início, a substituição tributária abordaria apenas itens de pequeno valor e grande consumo, entretanto, esta lista foi ampliada.

Com o objetivo de tornar a arrecadação do ICMS mais eficiente e eficaz, a legislação criou o substituto, sendo o contribuinte obrigado a calcular, cobrar e recolher o imposto que será devido nas operações posteriores. Na ideia inicial da substituição tributária, englobaria apenas as mercadorias de pequeno valor e grande consumo, mas o legislador ampliou esta lista de itens prejudicando alguns contribuintes. A principal característica da substituição tributária é a retenção do imposto pelo fabricante quando se realiza uma venda ao varejista, distribuidor ou comerciante varejista. Esta substituição só será utilizada para produtos previsto na legislação aplicada a cada estado da Federação (PEGAS, 2017).

Podem verificar dois grandes argumentos que justificam a utilização da substituição tributária: facilidade na fiscalização sendo mais viável controlar uma indústria do que 5.000 supermercados, e eficiência na arrecadação onde o ICMS seria recolhido pela indústria ou importador (GONZALES; CORRAR, 2010).

Há uma possibilidade de realizar um pagamento à maior do ICMS, efetuando uma venda abaixo da base de cálculo da substituição tributária, e após decisão do STF, os contribuintes passaram a ter direito de restituir este valor.

Devido à grande dificuldade para interpretação da legislação vigente e a dificuldade de realização do cálculo final, o presente artigo buscou responder ao seguinte problema de pesquisa: Como está sendo feita a tratativa da substituição tributária do ICMS dentro das empresas?

O objetivo geral foi identificar o conhecimento dos gestores e proprietários de postos de combustíveis em relação a recuperação de crédito da substituição tributária do ICMS, e o objetivo específico foi identificar a dificuldade da interpretação da legislação vigente e complexidade do cálculo final.

A principal limitação foi elaborar um trabalho simples e de fácil entendimento, sobre um assunto denso e complexo como a substituição tributária do ICMS.

Ocorreu a realização desta pesquisa por meio de uma abordagem qualitativa, com aplicação de um questionário em vinte e cinco postos de combustíveis na cidade de Avaré.

## 2 Referencial Teórico

### 2.1 Evolução do Sistema Tributário Nacional

Grande parte da população critica o governo em relação a educação, saúde e segurança pública. No atual regime democrático, o povo que escolhe o governo em todas as esferas. Este mesmo governo utiliza os recursos retirados da sociedade para financiar as atividades públicas, como por exemplo o bem comum e desenvolvimento, sendo bastante complicado efetuar esta gestão.

Muitas pessoas criticam o governo dizendo que não há incentivos à educação, a saúde é precária, a segurança pública é de péssima qualidade e as estradas utilizadas estão em péssimo estado. Este tipo de crítica parece ser destinado a uma pessoa ou grupo de pessoas, mas na atual democracia, quem escolhe o governo federal, estadual e municipal é o povo. E este governo retira uma parcela de dinheiro da sociedade para financiar as atividades pública, para promover o bem comum, desenvolvimento de bairros, cidades, estados e país. Para exemplificar de maneira bem clara como é complicado a gestão de um país. No exemplo, um prédio com 50 apartamentos, levando em consideração decidir quais serão os investimentos a serem realizados na área comum. Caso o condomínio tenha uma piscina, com manutenção mensal de R\$2.000,00, onde este valor precisa ser rateado entre os moradores. Uma comparação entre dois apartamentos, onde em um deles reside um solteiro que não utiliza a piscina, e no outro uma família com três filhos que utiliza de forma intensa a piscina. Se optarmos ratear o custo pelo número de pessoas, a família não ficará satisfeita; e caso realizarmos o rateio por apartamento, o solteiro irá reclamar. Neste caso, está ligado ao interesse próprio de cada um. O governo funciona da mesma forma, onde distribui recursos em diversas áreas, para benefício da população em geral, mesmo que alguns nunca utilizarão algum bem ou serviço (PEGAS, 2017).

Existe a necessidade de um governo para guiar e corrigir o mercado, pois o mesmo não consegue desempenhar todas as suas atividades. O governo precisa de recursos para cumprir seus objetivos, onde as receitas relacionadas com arrecadação tributária são de grande complexidade e importância.

A existência de um governo é necessária para servir de guia, corrigindo e complementando o mercado, que sozinho não consegue desempenhar todas as funções econômicas. Com a criação da moeda, aumento da riqueza, e valorização das relações jurídicas, os tributos passaram a contribuir na relação governo/estado/sociedade. Ocorre uma grande integração entre as empresas, sociedade e governo, levando a um aumento do padrão de vida e desenvolvimento da sociedade (PADOVEZE et al., 2017).

O Estado precisa de recursos materiais e pessoais para cumprir seus objetivos institucionais, buscando garantir a ordem jurídica, segurança, saúde pública e o bem-estar social de todos. No capitalismo moderno, estas receitas relativas à arrecadação tributária são a fonte de recursos com maior complexidade e relevância na economia atual (OLIVEIRA, 2009).

O sistema tributário nacional teve início na época imperial, e foi se desenvolvendo com o passar dos anos. Entre os pontos relevantes, existem a Constituição de 1934 que aumentou os impostos indiretos sobre produtos; o Código Tributário Nacional ocorrendo a criação de um conjunto com uma estrutura e lógica definidos, e a atual Constituição de 1988 trazendo várias modificações.

A estrutura relacionada aos tributos da época do Império foi praticamente mantida até a Proclamação da República, sendo mantida até a Constituição de 1934. Com a Constituição de

1934, ocorreu a predominância da cobrança de impostos internos sobre produtos. Já com a Constituição de 1946, ocorreu a criação do sistema de transferência de impostos para aumentar as receitas dos municípios. Durante os 20 anos seguintes à Constituição de 1946, ocorreu um aumento cada vez maior da relevância dos impostos indiretos sobre produtos. Considerando que a reforma trabalhista realmente ocorreu entre os anos de 1965 e 1967, com a Emenda Constitucional nº 18, de DEZ/65, reforçada com o advento Lei Complementar nº 5.172, de OUT/66 (Código Tributário Nacional), e sacramentada na Constituição Federal de 1967. Entre os pilares da reforma tributária dos anos 1960, com destaque ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o primeiro sendo de competência estadual e o segundo federal. Estes impostos possuem característica não cumulativa, substituindo os cumulativos. A atual Constituição Federal, promulgada em outubro de 1988, trouxe várias modificações no sistema tributário brasileiro, principalmente na redistribuição dos recursos entre os entes. Os impostos em vigor no final de 2016 no Brasil de competência da União (IR, IPI, II, IOF, ITR, IE e IGF), Estados (ICMS, ITCD e IPVA), e Municípios (ISS, ITBI e IPTU). A Lei nº 11.250/05 regulamentou o inciso III do § 4º do art. 153 da Constituição Federal, celebrou um convenio entre a Receita Federal do Brasil e os municípios, transferindo a responsabilidade de fiscalização, lançamentos de crédito tributáveis, e de cobrança de ITR. Por esta razão, os municípios cobram, arrecadam e fiscalizam o ITR, mas esta legislação continua na esfera federal (PEGAS, 2017).

O Código Tributário Nacional equivale uma lei, como qualquer outra, com uma importância maior devido a abrangência. Esta codificação busca a criação de um novo conjunto de normas, unificados, sistemático e articulado (CREPALDI, 2014).

O Sistema Tributário consiste no conjunto estruturado e lógico dos tributos que compõem o ordenamento jurídico, tal qual das regras e princípios normativos relativos à matéria tributária. Os itens que o compõem não podem ser considerados como estáticos, pois são aplicados em um conjunto dinâmico (OLIVEIRA, 2009).

O Código Tributário Nacional (CTN), aprovado pela Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, alterada pela Lei Complementar n. 118, de 9 de fevereiro de 2005, dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. (RIBEIRO; PINTO, 2012, p. 15).

Todo administrador deve buscar maximizar os lucros e minimizar as perdas. Com uma carga tributária tão elevada, existe uma preocupação das empresas em realizarem um planejamento tributário adequado as suas necessidades (FABRETTI; FABRETTI, 2011).

Ocorrem vários problemas na questão tributária, como a complexidade excessiva da legislação vigente, a tributação sobre o consumo representa quase metade dos tributos que devem ser pagos, a tributação da renda da pessoa física é umas das mais baixas do mundo e também há gastos relevantes com encargos sociais. A grande maioria da população não considera os serviços públicos de qualidade, e com isso passam a buscar formas de pagar a menor quantidade possível de tributos, mesmo que algumas vezes de forma irregular.

O Brasil atual tem muitos, mas muitos problemas no campo tributário. A seguir, destacamos alguns:

- A complexidade excessiva da atual legislação tributária, fazendo muitas vezes com que o contribuinte acabe pagando mais do que deve por não entender adequadamente a aplicação da legislação vigente. Pior que pagar muito é não ter certeza se o que foi pago está correto.

- A tributação sobre o consumo, que responde por quase metade da carga tributária total. Os tributos sobre o consumo oneram todos os contribuintes de forma igual, não cumprindo o dispositivo da isonomia tributária, o qual defende que NÃO deve ser dado tratamento igual a contribuintes desiguais.
- A tributação sobre a renda das pessoas físicas é uma das mais baixas do mundo, em relação à participação do IRPF sobre o PIB. As pessoas com remuneração mais elevada não são tributadas na pessoa física, escondendo-se em empresas tributadas pelo lucro presumido, que sofrem carga tributária menor em comparação com a tributação dos assalariados.
- O elevado peso dos encargos sociais na carga tributária, mais de 25%.
- A CULTURA TRIBUTÁRIA FRACA da população, tema associado integralmente com o baixo retorno oferecido pelos serviços públicos, que não são de qualidade. Assim, o contribuinte procura todos os artifícios possíveis para pagar menos tributos, inclusive algumas vezes de forma irregular. A corrupção sistêmica, que vem tomando conta do noticiário nos últimos anos, é outro fator que contribui para essa fragilidade cultural no campo tributário. (PEGAS, 2017, p. 8).

Existe a necessidade de uma redução na carga tributária, mesmo que isso seja de forma gradativa, além de simplificar o sistema tributário.

## 2.2 ICMS

O Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadoria e Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicações é um tributo de competência do Distrito Federal e Estados, destacando que no início era aplicado apenas à circulação de mercadorias, e com a Constituição de 1988 expandiu-se para serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicações (ICM foi modificado para ICMS).

O ICMS é um tributo de competência estadual, onde apenas o Distrito Federal e Estados podem instituí-lo ou modificá-lo. Em sentido original, este imposto restringia sua aplicação à circulação de mercadorias. Com a Constituição Federal de 1988, foi possível tributar imposto sobre serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicações, alterando o ICM para ICMS (PADOVEZE et al., 2017).

O ICMS é um tributo de competência dos Estados e Distrito Federal, que incide sobre o valor em cada etapa, seja da cadeia comercial ou produtiva do bem (GONZALES; CORRAR, 2010).

De acordo com a Constituição Federal de 1988, no seu artigo 155, atribui aos Estados e Distrito Federal instituir impostos sobre:

I – [...]

II. Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. (BRASIL, 1988).

Existe o mecanismo legal que trata da principal característica do ICMS, que é a não cumulatividade, sendo que o imposto pago em uma operação é aproveitado na subsequente. Além disso, o ICMS segue a seletividade, sendo que quanto mais necessário for o produto, menor será o valor do imposto.

Empresas que realizam a compra de mercadorias para revender ou industrializar, podem aproveitar o crédito do ICMS para descontar este valor em relação ao valor de saída. O



ICMS segue o princípio da seletividade, onde quanto mais essencial é o item, menor será o valor do seu imposto (PADOVEZE et al., 2017).

O ICMS segue a não cumulatividade, realizando a compensação do que for devido em cada operação (OLIVEIRA, 2009).

Em um item tributado pelo ICMS, a apuração ocorre diminuindo do valor devido a parcela anteriormente paga aos fornecedores (GONZALES; CORRAR, 2010).

O Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadoria e Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicações por uma determinação da constituição, é um imposto não cumulativo, compensando o valor devido em cada operação de venda com o valor cobrado nas compras anteriores. O contribuinte tem o direito de creditar o imposto anterior cobrado, relacionado com a entrada do produto no seu estabelecimento, inclusive os produtos de uso e consumo, ativo permanente ou recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (PEGAS, 2017).

O 2º § do artigo 155, com redação dada pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993, determinando que o ICMS:

I – Será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou a prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

II. A isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

- a) Não implicará crédito para compensação como montante devido nas operações ou prestações seguintes.
- b) Acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores. (BRASIL, 1988).

Com os incisos VII e VIII do §2º do artigo 155 da Constituição de 1988 tiveram sua redação alterada pela Emenda Constitucional n. 87, de 16/04/2015, tendo que a venda de itens para outro Estado, será utilizada a alíquota interestadual, independente do comprador ser contribuinte ou não do ICMS. Se o comprador for contribuinte, a responsabilidade passa a ser do destinatário, sendo necessário o recolhimento do diferencial de alíquota (Difal). Caso a venda seja para não contribuinte do ICMS, a empresa que realizou a venda pagará a diferença de alíquota (Difal).

VII – Nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

VIII – A responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a /interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

- a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;
- b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto. (BRASIL, 1988).

O artigo 99 descreve que só será exigido a aplicação completa em 2019, onde entre 2015 e 2019 o Difal será recolhido aos dois Estados de maneira transitória. Para efeito do disposto no inciso VII do §2º do artigo 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção:

- I – Para o ano de 2015: 20% para o Estado de destino e 80% para o Estado de origem.
- II – Para o ano de 2016: 40% para o Estado de destino e 60% para o Estado de origem.
- III – Para o ano de 2017: 60% para o Estado de destino e 40% para o Estado de origem.
- IV – Para o ano de 2018: 80% para o Estado de destino e 20% para o Estado de origem.
- V – A partir do ano de 2019: 100% para o Estado de destino. (BRASIL, 1988).

De acordo com a alteração citada acima, um ponto muito positivo para resolver a Guerra Fiscal do ICMS, que era utilizado como uma ferramenta para levar grandes investimentos à algumas regiões como Nordeste, Norte, Centro-Oeste e Sul. Com a desoneração fiscal deste imposto, passa a ser muito vantajoso para as empresas construírem suas fábricas e centros de distribuição. Já para os Estados, aumenta a possibilidade de ter um desenvolvimento tanto econômico, quanto social.

Esta alteração citada representa um grande avanço para resolver a Guerra Fiscal relacionada ao ICMS. Nesta Guerra Fiscal os Estados menos favorecidos passaram a utilizar o ICMS como moeda de troca para trazer grandes investimentos. Principalmente os Estados das regiões Nordeste, Norte, Centro-Oeste e Sul, desenvolveram uma grande habilidade de convencer empresários e estrangeiros a construírem fábricas, centros de distribuição, entre outros. O mecanismo utilizado foi a Desoneração Fiscal ligada ao ICMS, como a redução da base de cálculo e alíquota. Em contrapartida os Estados conseguem um desenvolvimento econômico e social (PADOVEZE et al., 2017).

O contribuinte do ICMS será qualquer pessoa física ou jurídica, que realize com frequência ou intenção comercial, operações de circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, mesmo estas operações tendo início no exterior.

Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. (Artigo 5.º da LC n. 87/1996). (RIBEIRO; PINTO, 2012, p. 102).

No que se refere à base de cálculo do ICMS, existem várias formas de demonstrá-la pelo fato da sua larga incidência. Em geral, representa o valor da operação com as mercadorias, incluindo gastos acessórios com frete e seguro, até o momento da entrada no estabelecimento do contribuinte. Outro ponto é que o ICMS inclui os serviços no fornecimento de alimentação.

A base de cálculo do ICMS pode ser presumida de várias formas por causa de sua vasta incidência. De modo geral, representa o valor da operação com produtos, incluindo gastos acessórios com frete e seguro, até o momento da entrada no estabelecimento do contribuinte. A base de cálculo do ICMS deve incluir os serviços no fornecimento de alimentação (PEGAS, 2017).

O ICMS tem sua base de cálculo regulada no artigo 13 da Lei Complementar n. 87/1996, determinando como regra geral, o valor da operação, seja de produtos, seja de serviços, mas pressupõe outras situações em que a base de cálculo inclui outros valores, como por exemplo no caso da importação, em que o ICMS incide sobre os valores a título de imposto de importação e IPI, e a aquisição de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado (PADOVEZE et al., 2017).

As alíquotas do ICMS consistem no percentual definido pelo Fisco para ser aplicado a base de cálculo, e com isso chegar no valor do imposto a ser recolhido. Hoje existem diversas alíquotas, sendo divididas entre interna e interestaduais. A alíquota interna é aplicada

livremente pelos Estados, desde que não seja inferior a alíquota interestadual. Já as alíquotas interestaduais são de competência exclusiva do Senado Federal.

Hoje em dia as alíquotas do ICMS são bastante diversificadas, tendo alíquotas internas e interestaduais. A legislação vigente possui no país 44 alíquotas diferentes, devido ao fato de cada Estado ter liberdade para definir a alíquota interna (PEGAS, 2017).

O Senado Federal é responsável por fixar as alíquotas do ICMS para operações interestaduais e de exportação, além de possuir o poder de definir alíquotas internas máximas e mínimas (OLIVEIRA, 2009).

Como o ICMS é um imposto estadual, sua alíquota varia de acordo com a legislação vigente em cada Estado (FABRETTI, 2015).

A alíquota é o percentual estabelecido pelo governo para ser aplicado sobre a base de cálculo, ou seja, sobre o valor das operações, para a definição do valor do imposto a ser recolhido, e as alíquotas do ICMS são bastante diversificadas, sendo divididas em alíquotas internas e externas (PADOVEZE et al., 2017).

O profissional para entender sobre o ICMS e qual legislação está vigente, passa a ser necessário um constante estudo sobre o assunto.

### 2.3 Substituição Tributária do ICMS

A substituição tributária do ICMS é utilizada pelo governo para antecipação do imposto e aumentar a eficácia e eficiência da arrecadação, sendo cobrado antes da existência do seu fato gerador que seria a realização da venda ao consumidor final. No início, fariam parte apenas as mercadorias de pequeno valor e grande consumo, mas o legislador ampliou os produtos, onde alguns contribuintes acabaram sendo punidos. A principal característica da substituição tributária é a retenção do imposto pelo produtor ou importador, quando realizada uma venda ao distribuidor, varejista ou comerciante varejista.

A legislação concede a determinado contribuinte de uma cadeia produtiva e circulação de bens e serviços, a obrigação de realizar o recolhimento do ICMS devido pelo próximo contribuinte. O principal fator da substituição tributária é antecipar o recolhimento do tributo e garantir a arrecadação (FABRETTI, 2015).

A substituição tributária do ICMS é usada pelo governo para antecipar o recolhimento de tributos, e também para dificultar a sonegação ao longo da cadeia produtiva, geralmente de produtos com um grande volume de consumo e extensa rede de varejistas. Desta forma, quem recolhe os tributos, é o produtor inicial, para toda a cadeia produtiva, tendo como base o preço de venda que será obtido ao consumidor final. Além disso, são várias as possibilidades de tributação nesse regime, onde cada Estado da federação tem sua regulamentação (PADOVEZE et al., 2017).

A substituição tributária foi definitivamente incorporada ao sistema tributário nacional pela Emenda Constitucional nº 3/93, que acrescentou o § 7º ao artigo 150 da Constituição de 1988.

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

Para melhor entendimento, foi considerado a substituição tributária para frente, devido ao fato do sujeito passivo realizar o recolhimento dos próprios impostos e das próximas operações.



A substituição tributária para frente é quando o sujeito passivo recolhe os impostos próprios e os devidos pelas próximas operações. Isso faz com que a fiscalização consiga aumentar a arrecadação, evitando a evasão fiscal (SANTOS, 2008).

Não há previsão legal para recuperação do valor pago à maior do ICMS, pelo fato de ter vendido abaixo da base de cálculo do ICMS Substituição Tributária. Entretanto, no final de OUT/16, o STF (RE 593.849/MG) entendeu que os contribuintes têm o direito de restituir os valores de ICMS pagos à maior no sistema de substituição tributária progressiva (PEGAS, 2017).

De acordo com Portaria CAT N° 42 de 21/05/2018, o ressarcimento do imposto retido por sujeição passiva por substituição tributária ou antecipado deve seguir alguns procedimentos:

Art. 1º Fica instituído o "Sistema de Apuração do Complemento ou Ressarcimento do ICMS Retido por Substituição Tributária ou Antecipado", destinado à apuração do complemento ou do ressarcimento do ICMS retido por substituição tributária (ICMS-ST), ou pago por antecipação (IA), nos termos dos artigos 265, 269, 277 e 426-A do Regulamento ICMS, aprovado pelo Decreto 45.490, de 30.11.2000.

§ 1º As disposições do sistema de que trata o "caput" estão contidas no Manual do Sistema de Apuração do Complemento ou Ressarcimento do ICMS Retido por Substituição Tributária ou Antecipado.

§ 2º As informações exigidas pelo sistema serão apresentadas mensalmente por meio de arquivo digital, sendo um único arquivo para todo o período de referência, abrangendo a totalidade das mercadorias comercializadas em operações sujeitas ao regime jurídico-tributário de sujeição passiva por substituição com retenção antecipada do imposto, ou de antecipação, conforme leiaute definido no Manual de Orientação da Formação do Arquivo Digital do Sistema de Apuração do Complemento ou Ressarcimento do ICMS Retido por Substituição Tributária ou Antecipado. [...] (SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO, 2018).

Cabe lembrar que tais procedimentos se aplicam a casos específicos, e não a todos os casos onde haveria supostamente o direito do contribuinte de reaver valor de ICMS pago a maior a título de substituição tributária. Em tais casos, o caminho seria o contribuinte recorrer ao judiciário, com base no julgamento do STF de 2016.

Para demonstrar o que foi descrito, segue abaixo exemplo ilustrativo com uma refinaria recolhendo o imposto devido pelo item, calculado sobre o preço final que chegará ao consumidor final:

Tabela 1 – Venda da Refinaria à Distribuidora

QUANT (L)	VLR UNIT	VLR TOTAL	ICMS PROP	BC ICMS ST	TOTAL ICMS	ICMS ST
10.000	2,17	21.700,00	2.604,00	28.720,00	3.446,40	842,40

Fonte: Elaborado pelos autores.

Para chegar nos valores acima, foi calculado da seguinte forma: Sobre a quantidade de litros vendidos, multiplicou 10.000 Litros por 2,17 (Valor unitário do custo do produto vendido - CPV), chegando no valor da nota total de R\$ 21.700,00 (Valor Total do Custo do Produto Vendido). Deste valor, apura-se o ICMS com alíquota de 12%, ou seja, R\$ 21.700,00 multiplicado por 12%, tendo o valor de R\$ 2.604,00. Já o valor do ICMS ST, foi calculado

multiplicando 10.000 litros pelo Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final – PMPF, ou preço de pauta como é chamado, e neste exemplo foi utilizado o PMPF de R\$ 2,872, ou seja, sobre a quantidade de litros vendido aplica-se o índice – 10.000 litros multiplicado por 2,872 total R\$ 28.720,00. Deste valor, apura-se o ICMS ST com alíquota 12%, ou seja, R\$ 28.720,00 vezes 12%, tendo R\$ 3.446,40, que será recolhido pelo consumidor final, neste exemplo será o atacadista, conforme regido pelo artigo 418 RICMS/SP.

Tabela 2 – Venda da Distribuidora ao Varejista

QUANT (L)	VLR UNIT	VLR TOTAL	VLR TOTAL	BC ICMS	VLR IMPOSTO	ICMS SAIDA
10.000	2,49	24.900,00	24.900,00	-	-	-

Fonte: Elaborado pelos autores.

Observe que neste exemplo a distribuidora revende a mesma quantidade de litros e o ICMS ST está sendo repassado em sua íntegra para o consumidor final para recolhimento.

Tabela 3 – Venda do Varejista ao Consumidor Final

QUANT (L)	VLR UNIT	VLR TOTAL	VLR TOTAL	BC ICMS	VLR IMPOSTO	ICMS SAIDA
10.000	2,79	27.900,00	27.900,00	-	-	-

Fonte: Elaborado pelos autores.

O valor final utilizado pelo consumidor mesmo vendendo os 10.000 litros, é menor que o valor utilizado como base de cálculo estabelecido pelo governo, assim o recolhimento do ICMS ST, está sendo a maior, abrindo margem para revisão de cálculo e ressarcimento do valor recolhido a maior. O valor devido do ICMS seria R\$ 3.348,00 e o recolhido foi R\$ 3.446,40, gerando uma diferença à maior de R\$ 98,40.

Neste exemplo, o cálculo utilizou o Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF) pois trata-se de combustível, onde na maioria dos casos é utilizada a Margem de Valor Agregado (MVA).

### 3 Metodologia

Para realização deste trabalho, foi feita uma pesquisa bibliográfica, descritiva de caráter qualitativo.

A pesquisa foi bibliográfica, partindo da análise do que já foi produzido em relação ao assunto abordado, como livros, monografias, dissertações, artigos científicos e legislação vigente.

A pesquisa bibliográfica, ou de fontes secundárias, abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monográficas, teses, material cartográfico etc., até meios de comunicação orais: rádio, gravações em fita magnética e audiovisuais: filmes e televisão. Sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto, inclusive conferências seguidas de debates que tenham sido transcritos por alguma forma, quer publicadas, quer gravadas. (MARCONI; LAKATOS, 2003, p. 183).

Esta pesquisa também foi descritiva, pois os fatos foram verificados, relacionados, ponderados sem sofrer nenhuma interferência do pesquisador. Para exemplificar e corroborar, houve a utilização de um questionário com dez questões relacionadas à substituição tributária do ICMS. Este questionário foi encaminhado aos gestores e proprietários de vinte e cinco postos de combustíveis na cidade de Avaré, com o intuito de mensurar o conhecimento sobre a sistemática da substituição tributária do ICMS, como é feita a devolução e aproveitamento do ICMS na hipótese de venda ao consumidor final a um valor abaixo daquele que serviu de base de cálculo, conhecimento do embasamento legal utilizado pelo Estado para não devolver o ICMS recolhido à maior nos casos de substituição tributária, e quais as chances de êxito da ação de aproveitamento de créditos decorrentes de ICMS eventualmente recolhido à maior.

Na pesquisa descritiva, os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem nenhuma interferência do pesquisador. Um ponto a ser destacado na coleta de dados é que ocorre a utilização de uma técnica padronizada e com a utilização de questionários. Estes questionários são elaborados partindo do pressuposto que o informante não pode receber informações adicionais do pesquisador. Com isso, as perguntas elaboradas e utilizadas devem ser claras e objetivas, tendo preferência por perguntas fechadas (ANDRADE, 2010).

A pesquisa pode ser caracterizada como qualitativa, pois os dados obtidos dependeram da extensão da amostra, dos métodos de pesquisa, e do referencial teórico que norteou o assunto. Estes dados foram tabulados para facilitar a visualização das inter-relações existentes.

A análise qualitativa depende de muitos fatores, tais como a natureza dos dados coletados, a extensão da amostra, os instrumentos de pesquisa e os pressupostos teóricos que nortearam a investigação. Pode-se, no entanto, definir esse processo como uma sequência de atividades, que envolve a redução de dados, a categorização desses dados, sua interpretação e a redação do relatório. (GIL, 2002, p. 133).

Com a utilização de todas estas técnicas buscou-se entender como o mercado está se comportando em relação a substituição tributária do ICMS.

#### 4 Análise dos Dados Obtidos

O presente estudo mostra as análises das informações obtidas. Para tal fez-se necessário a utilização de um questionário, para definir e demonstrar os resultados da pesquisa.

Este foi desenvolvido no primeiro semestre do ano de 2018, no mês de abril, onde o uso de um questionário possibilitou uma maior clareza do entendimento do tema Substituição Tributária do ICMS nos postos de combustíveis.

Sendo assim o público alvo da pesquisa foram gestores e proprietários de postos de combustíveis, do município de Avaré/SP.

As respostas colhidas estão tabuladas, descritas e comentadas, para esclarecimento.

Quadro 1 – Questionário aplicado nos postos de combustíveis

Perguntas	Sim	Não
1-Você conhece a sistemática de Substituição Tributária (ST) do ICMS?	3	22
2-Você tem conhecimento do mecanismo que permite a devolução do ICMS, na hipótese de a venda ao consumidor final ser realizada por valor abaixo daquele que serviu de base para o cálculo do ICMS substituição tributária?	0	25
3-Tem conhecimento se a discussão já está pacificada ou ainda é objeto de outros entendimentos por Juízes ou Desembargadores?	0	25
4-Sabe o que é repercussão Geral em um julgamento em matéria tributária?	0	25
5-Tem ciência do embasamento legal utilizado pelo Estado para que não seja devolvido ICMS eventualmente recolhido a maior em casos de substituição tributária?	0	25
6-Conhece os procedimentos para aproveitamento de crédito decorrentes de ICMS eventualmente recolhido a maior em casos de substituição tributária?	0	25
7-Na sua opinião, o contribuinte que vier a recorrer ao judiciário para que seu crédito seja reconhecido, pode sofrer retaliação do fisco?	20	5
8-Tem ciência de quais os cuidados deverão ser tomados ao propor a ação de aproveitamento de créditos decorrentes de ICMS eventualmente recolhido a maior em casos de substituição tributária?	0	25
9- Sabe quais as chances de êxito da ação aproveitamento de créditos decorrentes de ICMS eventualmente recolhido a maior em casos de substituição tributária?	0	25
10- Sabe como transformar eventuais créditos em dinheiro, no caso de êxito em ação de aproveitamento de créditos decorrentes de ICMS eventualmente recolhido a maior em casos de substituição tributária?	0	25

Fonte: Elaborado pelos autores.

A primeira questão proposta no questionário foi com a intenção de obter informações sobre o conhecimento da sistemática de substituição tributária do ICMS junto aos gestores e proprietários dos postos de combustíveis.

Dos vinte e cinco postos pesquisados apenas três responderam que possuem conhecimento desta sistemática, e os outros vinte e dois responderam que não.

Tem-se a partir desta resposta, a visão que os gestores e proprietários de postos de combustíveis possuem uma grande falta de conhecimento a respeito da substituição tributária do ICMS.

Já na pergunta de número dois, todos os gestores e proprietários não possuem conhecimento sobre a devolução do ICMS.

A resposta relacionada à terceira pergunta foi unânime, onde ninguém tem conhecimento se a discussão já está pacificada ou ainda é objeto de outros entendimentos.

Todos desconhecem o questionamento realizado na quarta questão relacionada a definição de repercussão geral em um julgamento em matéria tributária. Isso mostra que existe um amplo mercado para atuação na área de consultoria e perícia contábil.

Na quinta pergunta, todos disseram não ter ciência do embasamento legal utilizado pelo Estado para que não seja devolvido ICMS eventualmente recolhido a maior em casos de substituição tributária. Faltou a todos os gestores e proprietários uma visão na análise do embasamento legal utilizado pelo Estado para que não seja devolvido ICMS eventualmente recolhido a maior em casos de substituição tributária. Conforme já foi abordado neste trabalho, após a decisão do STF (RE 593.849/MG), passou a existir a possibilidade de recuperação de créditos dos pagamentos a maior.

Em relação à sexta questão prevaleceu a resposta negativa, uma vez que nenhum dos vinte e cinco gestores e proprietários conhecem os procedimentos. Houve uma ausência de conhecimento dos procedimentos para aproveitamento de crédito decorrentes de ICMS eventualmente recolhidos a maior em casos de substituição tributária. Com a grande complexidade da legislação, o cálculo final passou a ser bastante complicado de ser executado.

Já na sétima pergunta, vinte gestores e proprietários acreditam que podem sim sofrer alguma retaliação do fisco caso tenham que recorrer ao judiciário para que o eventual crédito seja reconhecido.

Na oitava questão relacionada aos cuidados que deveriam ser tomados ao propor uma ação de aproveitamento de créditos decorrentes de ICMS eventualmente recolhido a maior em casos de substituição tributária, todos responderam que não tem ciência do assunto. A entidade necessita de ter uma contabilidade adequada às necessidades do fisco, atendendo a todos os requisitos.

Na nona pergunta prevaleceu a resposta negativa nas vinte e cinco respostas, evidenciando desconhecimento sobre as chances de êxito de ação de aproveitamento de créditos decorrentes de ICMS eventualmente recolhido a maior em casos de substituição tributária.

Nenhum dos vinte e cinco gestores e proprietários souberam responder à décima questão sobre a maneira de conversão de eventuais créditos em dinheiro, levando à percepção de que existe uma falta de conhecimento acerca deste assunto. O mercado possui poucos profissionais com estes conhecimentos.

Pelo que foi analisado, há uma grande deficiência de conhecimentos dos gestores e proprietários em relação a recuperação de crédito do ICMS nos casos de substituição tributária. Com isso, passou a existir uma grande possibilidade de prestação de serviços relacionada com este assunto.

Com essa pesquisa, chegou-se à conclusão de que os gestores e proprietários de postos de combustíveis estão consideravelmente despreparados em relação à substituição tributária do



ICMS eventualmente pago a maior. Tal conclusão leva à hipótese de que os contadores desses estabelecimentos poderiam orientar melhor seus clientes, para que os mesmos entendessem a fundo essa recuperação e tivessem a chance de escolher entrar ou não com uma ação judicial para restituição de valores eventualmente pagos a maior.

## 5 Considerações Finais

O presente artigo buscou verificar como está sendo feita a tratativa da substituição tributária do ICMS dentro das empresas.

Houve uma abordagem da evolução do Sistema Tributário Nacional, onde foram destacados os principais pontos como a Constituição de 1934, o Código Tributário Nacional e a atual Constituição de 1988. Foi citado o ICMS e suas principais características como a competência pertencer aos Estados e Distrito Federal, não cumulatividade, diferença de alíquota, base de cálculo, alíquota interna e interestadual. Também foi tratada a substituição tributária do ICMS, sendo utilizada para antecipar o recolhimento imposto. Com isso, ocorre um aumento da eficácia e eficiência da arrecadação, pois é mais fácil fiscalizar uma indústria do que vários supermercados por exemplo. Demonstrou-se como é realizado o cálculo da substituição tributária, e no caso de pagamento à maior, que existe a possibilidade de recuperação do valor com base na decisão do STF.

Conclui-se que, os gestores e proprietários dos postos de combustíveis estudados não possuem uma compreensão adequada relacionada à sistemática da substituição do ICMS, tendo grandes limitações de conhecimento sobre os procedimentos para aproveitamento de crédito decorrentes de ICMS eventualmente recolhido a maior em casos de substituição tributária, quais os cuidados deverão ser tomados no caso de propositura de ação de aproveitamento de créditos, quais as chances de êxito da ação aproveitamento de créditos, e como transformar eventuais créditos em dinheiro. Ambos têm um receio em relação ao fisco, acreditando que o contribuinte que vier a recorrer ao judiciário para que seu crédito seja reconhecido, poderia sofrer retaliação.

Com esta análise, percebe-se que existe um grande campo de atuação profissional em relação à recuperação de crédito do ICMS, em casos de pagamento à maior no regime de substituição tributária. Outro ponto é que o entendimento desta sistemática por parte dos estabelecimentos, pode ser um diferencial em relação aos concorrentes.

## Referências

- ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à Metodologia do Trabalho Científico**. 10. Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010.
- BIAVA, Roberto; OYADOMARI, João Carlos Tiomatsu. **Impactos da Substituição Tributária do ICMS na Lucratividade e nos Custos Empresariais**. R. Cont. Ufba, Salvador-Ba, v. 4, n. 2, p. 71-91, mai/ago. 2010.
- BRASIL. **Constituição Federal, de 05 de Outubro de 1988**. Disponível em < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acessado em: 28 abr. 2018.
- CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA. **Convênio ICMS 138/06, de 15 de dezembro de 2006 e na cláusula décima do Convênio ICMS 110/07, de 28 de setembro de 2007**. Disponível em < <http://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao>>. Acessado em: 28 abr. 2018.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Planejamento Tributário: Teoria e Prática**. 1. Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.
- FABRETTI, Lúdio Camargo; FABRETTI, Dilene Ramos. **Direito Tributário para os Cursos de Administração e Ciências Contábeis**. 8. Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2011.
- FABRETTI, Lúdio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 15. Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2015.
- FERRAREZI, Celso. **Guia do Trabalho Científico do Projeto à Redação Final**. 1. Ed. São Paulo: Editora Contexto, 2011.
- GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4. Ed. São Paulo: Editora Cortez, 2002.
- GONZALES, Alexandre; CORRAR, Luiz João. **Reflexo da introdução da substituição tributária de ICMS – imposto sobre circulação de mercadorias e serviços – na arrecadação do Estado de São Paulo**. Enf.: Ref. Cont., UEM - Paraná, v. 29, n. 3, p. 64-75, set/dez. 2010.
- MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 5. Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2003.
- PADOVEZE, Clóvis Luiz. et al. **Contabilidade e Gestão Tributária: teoria, prática e ensino**. 1. Ed. São Paulo: Editora Cengage, 2017.
- PEGAS, Paulo Henrique. **Manual de Contabilidade Tributária**. 9. Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2012.
- RIBEIRO, Osni Moura; PINTO, Mauro Aparecido. **Introdução à Contabilidade Tributária**. 1. Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.
- OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade Tributária**. 3. Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2009.



Pinheiro, R. G.; Carvalho, L. M.; Santos, C. R.; Ferreira, J.; O posicionamento dos postos de combustíveis da cidade de Avaré no Estado de São Paulo em relação a substituição tributária do ICMS

SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Portaria CAT 42, de 21 de Maio de 2018.** Disponível em <  
[http://diariooficial.imprensaoficial.com.br/doflash/prototipo/2018/Maio/22/exec1/pdf/pg\\_0019.pdf](http://diariooficial.imprensaoficial.com.br/doflash/prototipo/2018/Maio/22/exec1/pdf/pg_0019.pdf)>. Acessado em: 03 jun. 2018.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do Trabalho Científico**. 22. Ed. São Paulo: Editora Cortez, 2002.