

**UNIVERSIDADE ESTADUAL DO PARANÁ - CAMPUS CAMPO MOURÃO**  
**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**  
**DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**RAFAEL KAZUO YAMAMOTO GUIRÃO**

**CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA: ESTUDO SOBRE OS TRIBUTOS INDIRETOS  
INCIDENTES EM UMA DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS**

**CAMPO MOURÃO**

**2011**

**RAFAEL KAZUO YAMAMOTO GUIRÃO**

**CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA: ESTUDO SOBRE OS TRIBUTOS INDIRETOS  
INCIDENTES EM UMA DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS**

**Monografia apresentada ao  
Departamento de Ciências Contábeis  
da Universidade Estadual do Paraná -  
Campus Campo Mourão, como parte  
das exigências para a obtenção do  
título de Bacharel em Ciências  
Contábeis.**

**Orientador: Prof. Osvaldo Nakamura**

**CAMPO MOURÃO**

**2011**

**RAFAEL KAZUO YAMAMOTO GUIRÃO**

**CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA: ESTUDO SOBRE OS TRIBUTOS INDIRETOS  
INCIDENTES EM UMA DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS**

**Monografia apresentada ao  
Departamento de Ciências Contábeis  
da Universidade Estadual do Paraná -  
Campus Campo Mourão, como parte  
das exigências para a obtenção do  
título de Bacharel em Ciências  
Contábeis.**

**Aprovada em: 08 de Novembro de 2011**

**Prof. Osvaldo Nakamura**

**Universidade Estadual do Paraná - Campus Campo Mourão  
Orientador**

**Prof. Alberto Barbosa**

**Universidade Estadual do Paraná - Campus Campo Mourão  
Examinador**

**Prof.<sup>a</sup>. Lucinéia Magali dos Santos**

**Universidade Estadual do Paraná - Campus Campo Mourão  
Examinadora**

## **AGRADECIMENTOS**

Em primeiro lugar, agradeço a Deus, que é um caminho a ser seguido para manter fé inabalável e coragem para jamais desistir de meus sonhos, afinal, o que seria de mim sem a confiança que deposito nele.

À minha família, principalmente a meus pais que sempre estiveram ao meu lado, apoiando em momentos difíceis e nunca permitiram que me sentisse só e desanimasse de lutar na vida.

Ao meu orientador, Professor Osvaldo Nakamura por dedicar parte de seu tempo para compartilhar o conhecimento que acumulou no exercício de sua carreira profissional, e assim, colaborar com o pleno desenvolvimento deste trabalho.

Aos administradores da empresa Distribuidora de Combustíveis ABC Ltda., que cederam seu espaço e tempo, disponibilizando todos os dados necessários para o perfeito desenvolvimento deste estudo.

*“A todos que de forma direta ou indireta, contribuíram para a realização deste estudo, resumo o meu agradecimento em um simples, porém sincero: Muito obrigado.”*

## ***Tudo é amor***

*Vida: É o Amor existencial.*  
*Razão: É o Amor que pondera.*  
*Estudo: É o Amor que analisa.*  
*Ciência: É o Amor que investiga.*  
*Filosofia: É o Amor que pensa.*  
*Religião: É o Amor que busca Deus.*  
*Verdade: É o Amor que se eterniza.*  
*Ideal: É o Amor que se eleva.*  
*Fé: É o Amor que se transcende.*  
*Esperança: É o Amor que sonha.*  
*Caridade: É o Amor que auxilia.*  
*Fraternidade: É o Amor que se expande.*  
*Sacrifício: É o Amor que se esforça.*  
*Renúncia: É o Amor que se depura.*  
*Simpatia: É o Amor que sorri.*  
*Altruísmo: É o Amor que se engrandece.*  
*Trabalho: É o Amor que constrói.*  
*Indiferença: É o Amor que se esconde.*  
*Desespero: É o Amor que se desgoverna.*  
*Paixão: É o Amor que se desequilibra.*  
*Ciúme: É o Amor que se desvaira.*  
*Egoísmo: É o Amor que se animaliza.*  
*Orgulho: É o Amor que enlouquece.*  
*Sensualismo: É o Amor que se envenena.*  
*Vaidade: É o Amor que se embriaga.*

*Finalmente, o ódio, que julgas ser antítese do Amor, não é senão o próprio Amor  
que adoeceu gravemente.*

*Francisco de Paula Cândido Xavier "Chico Xavier"*

## RESUMO

O presente estudo em contabilidade tributária pretende analisar os tributos indiretos que incidem nas atividades de uma distribuidora de combustíveis com atuação no território paranaense, para tanto, se faz necessário entender que os tributos indiretos são aqueles que têm o seu ônus tributário repassado do contribuinte de direito para outro, o contribuinte de fato. E, portanto, incidindo indiretamente sobre o mesmo. Neste sentido, este estudo é fundamentado em uma pesquisa explicativa focada em um dos setores mais visados pelo fisco - o de combustíveis, devido sua enorme capacidade contributiva na arrecadação de impostos, além de sua demasiada particularidade e complexidade tributária, que impõe aos contribuintes um emaranhado de leis tão complexo para se lidar quanto o desafio de gerir o próprio negócio. Portanto, este estudo de caso busca apresentar de quais formas a contabilidade tributária pode contribuir com as atividades de administração de uma distribuidora de combustíveis que atua no estado do Paraná, partindo desde um estudo sobre o Etanol - um dos produtos comercializados pela empresa, mensurando os impactos da mudança na forma de tributação do ICMS por Substituição Tributária e os efeitos que a possibilidade de opção por regimes especiais das contribuições do PIS/Pasep e da COFINS causam tanto nas operações de venda, quanto nas operações de compra deste mesmo produto. Analisam-se, inclusive, métodos para transferência de créditos de ICMS acumulados em conta gráfica. Sobretudo, é realizada a adoção de procedimentos para evitar-se de forma legal que a carga tributária seja tão onerosa ao ponto de desestimular a comercialização de determinados produtos, haja vista as constantes alterações na legislação e a frequente necessidade do governo em arrecadar mais e mais impostos, impedindo de certo modo a expansão e alcance dos negócios das empresas. Nesse contexto, este planejamento tributário visa promover a difusão de procedimentos válidos por lei, reduzindo por meio da elisão fiscal a carga tributária que onera demasiadamente as atividades das empresas brasileiras no setor de distribuição de combustíveis.

**Palavras-chave:** Contabilidade Tributária. Planejamento Tributário. Tributos Indiretos. Substituição Tributária.

## ABSTRACT

This tax accounting study intends to analyze indirect taxes that affect on the activities of a fuel distributor with operations in the territory of Paraná, for this, it is necessary to understand that indirect taxes are those that have passed their tax burden of the legal taxpayer to another, the fact taxpayer. So, indirectly focusing on it. Thus, this study is based on an explanatory research focused on one of the sectors most targeted by the tax authorities - the fuel, due to their enormous contributory capacity to collection taxes, beyond its huge particularity and complexity taxation that imposes on taxpayers a tangle of laws so complex as to deal with the challenge of running their own business. Therefore, this case study aims to show which forms a tax accounting can contribute to the management activities of a fuel distributor that operates in the state of Paraná, starting from a study on Ethanol - a product marketed by the company, measuring the change impacts in the form of taxation for ICMS Tributary Substitute (a Brazilian state excise tax) and the effects that the possibility of opting for special arrangements of the PIS/PASEP and COFINS can cause both in sales operations, and in purchase of the same product. Analyzing including methods to transfer ICMS credits accumulated in a graphic account. Mainly, the adoption of procedures performed to avoid legal form is that the tax burden is so onerous as to discourage the marketing of certain products, given the constant changes in legislation and the frequent necessity for government to raise more taxes, preventing an expansion and achievement of corporate business. In this context, this tax planning aims to promote the dissemination of valid law procedures, reducing tax evasion by the tax burden that excessively burdens activities of Brazilian companies in the fuel distribution sector.

**Keywords:** Tax Accounting. Tax Planning. Indirect Taxes. Tributary Substitute.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – PAF Contribuinte Solidário .....	69
Figura 2 – PAF Contribuinte Solidário II .....	70
Figura 3 – PAF Contribuinte Solidário III .....	70
Figura 4 – Glosa de créditos oriundos de precatórios .....	78
Figura 5 – Glosa de créditos oriundos de precatórios II .....	78

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Relacionamento entre produtos sujeitos à Substituição Tributária do ICMS e o RICMS/PR.....	45
Tabela 2 – Exemplo 1: Cálculo e utilização correta de Base do ICMS-ST por MVA .....	75
Tabela 3 – Exemplo 2: Cálculo e utilização incorreta de Base do ICMS-ST por MVA .....	75
Tabela 4 – Exemplo 2: Cálculo e utilização correta de Base ICMS-ST por PMPF .....	76
Tabela 5 – Demonstrativo de cálculo de débitos do PIS e da COFINS sobre Etanol: Optantes do Regime Especial.....	82
Tabela 6 – Demonstrativo de cálculo de débitos do PIS e da COFINS sobre Etanol: Não Optantes do Regime Especial .....	83
Tabela 7 – Demonstrativo de cálculo de créditos do PIS e da COFINS sobre Etanol: Optantes do Regime Especial.....	87
Tabela 8 – Demonstrativo de cálculo de créditos do PIS e da COFINS sobre Etanol: Não Optantes do Regime Especial .....	87

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
AEAC	Álcool Etílico Anidro Combustível
AEHC	Álcool Etílico Hidratado Combustível (Etanol)
ANP	Agência Nacional do Petróleo
ART.	Artigo
ARTS.	Artigos
CAD/ICMS	Cadastro de Contribuintes/ICMS
CF	Constituição Federal
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CFOP	Código Fiscal de Operação e Prestações
CIAP	Controle de Crédito do ICMS do Ativo Permanente
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível
CIMA	Conselho Interministerial do Açúcar e do Álcool
CMN	Conselho Monetário Nacional
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
COTEPE	Comissão Técnica Permanente do ICMS
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DIFA	Diferencial de Alíquota
DIOE	Departamento de Imprensa Oficial do Estado do Paraná
DOE	Diário Oficial Executivo
EC	Emenda Constitucional
ERP	<i>Enterprise Resource Planning</i> (Sistema Integrado de Gestão Empresarial)
FINSOCIAL	Fundo de Investimento Social
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário

ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
ICMS-ST	ICMS Substituição Tributária
IN	Instrução Normativa
INC.	Inciso
ISSQN	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
LC	Lei Complementar
MP	Medida Provisória
MVA	Margem de Valor Agregado
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
PAF	Processo Administrativo Fiscal
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PC	Princípios de Contabilidade
PETROBRAS	Petróleo Brasileiro S.A.
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
PMPF	Preço Médio Ponderado a Consumidor Final de Combustíveis
PR	Paraná
RECOB	Regime Especial de Apuração e Pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS sobre Combustíveis e Bebidas
REPAR	Refinaria de Petróleo Presidente Getúlio Vargas
RICMS	Regulamento Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
RUDFTO	Livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências
SEFA	Secretaria de Estado da Fazenda
SINDICOM	Sindicato Nacional das Empresas Distribuidoras de Combustíveis e de Lubrificantes
SISCRED	Sistema de Controle da Transferência e Utilização de Créditos Acumulados

SRF	Secretaria da Receita Federal
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STN	Sistema Tributário Nacional
§	Parágrafo

## SUMÁRIO

---

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>15</b>
1.1	TEMA E DELIMITAÇÃO .....	16
1.2	PROBLEMA DE PESQUISA .....	17
1.3	OBJETIVOS DE PESQUISA .....	18
1.3.1	Objetivo Geral.....	18
1.3.2	Objetivos Específicos .....	19
1.4	JUSTIFICATIVA .....	20
<b>2</b>	<b>FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA .....</b>	<b>22</b>
2.1	CONTABILIDADE.....	22
2.1.1	Contabilidade Tributária .....	23
2.1.2	Planejamento Tributário .....	24
2.1.2.1	<i>Evasão Fiscal</i> .....	28
2.1.2.2	<i>Elisão Fiscal</i> .....	31
2.2	SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	33
2.2.1	Tributos .....	33
2.2.1.1	<i>Tributos Diretos</i> .....	35
2.2.1.2	<i>Tributos Indiretos</i> .....	36
2.3	ICMS .....	37
2.3.1	Fato Gerador, Base de Cálculo e Alíquota .....	37
2.3.2	Redução da Base de Cálculo do ICMS e o Diferimento .....	39
2.3.3	A Lógica de Tributação do ICMS: Compensação do Imposto .....	40
2.3.3.1	<i>SISCRED</i> .....	41
2.4	ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.....	42
2.4.1	Conceito .....	42
2.4.2	Modalidades de Substituição Tributária.....	44
2.4.3	Incidência da Substituição Tributária.....	45
2.5	PIS E COFINS.....	46
2.5.1	Regimes de Apuração.....	48
2.5.2	Regime de Incidência Cumulativa .....	48
2.5.3	Regime de Incidência Não-Cumulativa .....	49
2.5.3.1	<i>Contribuintes, Fato Gerador e Base de Cálculo</i> .....	49
2.5.3.2	<i>Tributação Diferenciada</i> .....	50
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA .....</b>	<b>52</b>
3.1	ABORDAGEM METODOLÓGICA .....	52
3.2	TÉCNICA DE COLETA DE DADOS E ANÁLISE DOS RESULTADOS ...	53
3.3	ANÁLISE DOS RESULTADOS .....	54
<b>4</b>	<b>ANÁLISE DOS DADOS E RESULTADOS OBTIDOS.....</b>	<b>55</b>
4.1	IDENTIFICAÇÃO DA EMPRESA .....	55
4.1.1	Procedimentos Operacionais e de Controle .....	56
4.2	DO ICMS HAVIDO NAS OPERAÇÕES PRÓPRIAS.....	57
4.2.1	Do ICMS havido nas operações com Etanol .....	57
4.2.2	Crédito ICMS sobre os Insumos no transporte de carga própria.....	59

4.2.2.1	<i>Conta Gráfica Credora de ICMS</i> .....	62
4.2.2.2	<i>Do SISCREDA</i> .....	63
4.2.3	Código de Direitos do Contribuinte.....	65
4.3	<b>DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA COM COMBUSTÍVEIS</b> .....	66
4.3.1	Da situação antes das mudanças na tributação do Etanol.....	71
4.3.2	Da Substituição Tributária nas operações com Etanol.....	73
4.3.2.1	<i>Do cálculo da Substituição Tributária</i> .....	73
4.3.2.2	<i>Análise das mudanças na forma de tributação do ICMS ST</i> .....	76
4.4	<b>DO PIS E DA COFINS NAS OPERAÇÕES COM ETANOL</b> .....	81
4.4.1	Operações de revenda de combustível.....	82
4.4.2	Operações de aquisição de combustível.....	85
<b>5</b>	<b>CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES</b> .....	<b>90</b>
5.1	CONCLUSÕES .....	90
5.2	RECOMENDAÇÕES .....	93
<b>6</b>	<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	<b>96</b>
	<b>APÊNDICE</b> .....	<b>100</b>

## 1 INTRODUÇÃO

É notável a grande valorização que a classe contábil vem registrando em todo o mundo nesta última década, a situação no Brasil não é diferente, apresentando-se como um dos principais países onde os antigos conceitos sobre o profissional contábil, que no passado era denominado como guarda-livros, digamos que de forma até pejorativa, foi se extinguindo.

Logo, os novos conceitos baseados na atual realidade da classe, que de fato, contribui efetivamente para uma melhor gestão dos negócios empresariais tendo como objeto de estudo o patrimônio, reflete uma posição mais justa para este profissional. De modo geral, dentre as várias possibilidades em que a contabilidade pode ser estudada, podemos dizer que esta se subdividiu em três principais ramos: a patrimonial, a financeira-gerencial e a tributária, onde cada uma atende a interesses distintos, desde a premissa básica de produzir informações para o fisco com a simples finalidade de regulamentação e fiscalização, que por sinal era considerada por muitos empresários no passado como uma das poucas finalidades da contabilidade, até outras bem mais importantes como a produção de informações úteis e confiáveis que irão auxiliar administradores na gestão da organização, estudando e controlando o patrimônio da entidade.

Neste contexto a contabilidade tributária, entre outras características, se torna uma ferramenta para identificar, mensurar e informar o impacto causado pelos tributos buscando sempre melhores alternativas legais de tributação possíveis na legislação tributária, por meio da aplicação de princípios e normas da legislação tributária de forma adequada.

A contabilidade tributária é um dos ramos em grande ascensão na área contábil, sendo de certo modo, pouco valorizada por acadêmicos com formação na área contábil, o que ajuda a explicar o fenômeno do mercado carente de profissionais suficientemente preparados para desempenhar e ocupar as funções disponíveis no mercado.

À luz da exposição destas considerações, é realizada a proposta de abordar a contribuição da contabilidade tributária como instrumento de aplicação da legislação de forma menos onerosa à instituição, com enfoque nos tributos indiretos por meio da elisão fiscal em empresas definidas na legislação como distribuidora de combustíveis, apresentando ao decorrer deste trabalho os métodos de como a

elisão fiscal pode beneficiar as empresas, apresentado desde as definições e métodos de cálculos de impostos indiretos, como a opção por regimes especiais de apuração e pagamento da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS)/ Programa de Formação de Patrimônio do Servidor Público (PASEP) e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), evidenciando como tais impostos tem tratamento totalmente diferenciado em função do regime tributário que a empresa optar, produzindo resultados que por sua vez serão apresentados no decorrer do trabalho.

Por fim, as formas de incidência do ICMS na empresa objeto de estudo serão avaliadas, incluindo possíveis meios de transferência de créditos acumulados em conta gráfica e os métodos de cálculo da modalidade de ICMS retido por Substituição Tributária em função do tipo de atividade exercida e produto comercializado, visto que as diversas formas de cálculos deste imposto podem impactar no resultado operacional do agente econômico, considerando que a observância da legislação pode trazer benefícios à empresa, tornando os preços de seus produtos mais competitivos no mercado, garantindo a continuidade dos negócios financeiros exercidos pela instituição.

## 1.1 TEMA E DELIMITAÇÃO

Contabilidade Tributária: Estudo sobre os Tributos Indiretos incidentes em uma Distribuidora de Combustíveis.

Este estudo delimita-se a análise dos impostos indiretos incidentes nas atividades da empresa Distribuidora de Combustíveis ABC Ltda., que neste caso corresponde especificamente ao ICMS, incluindo o ICMS retido por Substituição Tributária, além da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, com foco nos três primeiros trimestres do ano de 2011. Destaque-se que apesar desta empresa atuar em vários estados do país, no que se refere a impostos de competência estadual, que é o caso do ICMS e suas modalidades, será dado enfoque apenas à legislação paranaense.

## 1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

É fato que ainda nos dias de hoje uma grande parcela das empresas se utilizam da contabilidade apenas com a simples finalidade de atender às várias exigências fiscais acessórias, conseqüentemente, também como ferramenta de cálculo das obrigações principais.

Entretanto, no atual cenário econômico brasileiro, com as constantes mudanças e modernizações das ferramentas utilizadas pelo fisco a fim de combater a evasão fiscal, alcançando a maior eficácia possível na administração pública, é imperativo que as empresas acompanhem este ritmo, utilizando-se mais eficazmente da contabilidade e suas áreas específicas de estudo.

Neste sentido, nos últimos tempos o setor de combustíveis vem registrando grandes mudanças e inovações, como ponto de partida tem-se a liberação dos preços de distribuidoras e postos revendedores para comercialização de Gasolina e Álcool Etílico Hidratado Combustível (AEHC), também conhecido como Etanol Hidratado (ou simplesmente Etanol), em praticamente todo o Estado brasileiro por meio da Portaria do Ministério da Fazenda (MF) nº 59 de 29 de março de 1996, já que desde então todo o território nacional tinha seus preços regulamentados e monopolizados pelo Estado.

Por conseguinte, com a adaptação dos agentes privados do mercado à nova realidade apresentada, surgiram com o passar dos anos as mais variadas formas de administração dos negócios, cada uma com suas características peculiares que, geralmente, tinham como objetivo o progresso do setor, investimento na qualidade dos serviços prestados, e é claro, no retorno financeiro auferido. Porém, este mesmo mercado dividiu-se em pelo menos duas correntes paralelas, enquanto uma trabalha aos bons costumes da lei, a outra se utiliza de artifícios e engenharias ilegais para obter vantagens financeiras, sobressaindo-se assim às demais, como noticiou Chico<sup>1</sup> (2010), quando a Refinaria de Manguinhos perdeu o status de refinaria no que se refere ao ICMS, em decisão que não cabe mais recurso, pois se utilizou de uma clara manobra de evasão fiscal para beneficiar-se da ilegalmente da legislação, gerando prejuízos estimados em torno de R\$ 162 milhões em arrecadação para o estado de São Paulo. Problema ainda maior é que este tipo de situação acabou por

---

<sup>1</sup> CHICO, Otávio. Manguinhos perde status de refinaria para fins de ICMS. (Jornal O Globo – São Paulo).

atrair a atenção de um público um tanto quanto indesejável para o setor: o do crime organizado, como noticiou Gomes<sup>2</sup> (2006), onde uma quadrilha ingressou neste segmento para realizar lavagem de dinheiro e captar recursos de forma ilícita para o crime organizado.

E é justamente com objetivo de coibir práticas ilegais cometidas por algumas sociedades que o fisco emprega-se na função de regulamentação tributária do mercado, com a aprovação de Leis e Decretos que tentem ao máximo não prejudicar aqueles que trabalham na legalidade, protegendo consumidores e empresários destes abusos, já que isto impede a livre concorrência entre os agentes econômicos, e é claro, a evasão fiscal prejudica a capacidade de investimento do poder público no desempenho de suas funções, prejudicando além dos empresários, a própria sociedade.

Neste cenário, destaca-se a Contabilidade Tributária, com o escopo de atender às exigências estabelecidas pelo fisco de forma adequada, e também, entender de quais formas a empresa pode proceder em suas operações, realizando análises conforme cada caso específico, como forma de apontar o caminho menos oneroso possível à luz da legislação, praticando assim a elisão fiscal, inclusive dispendo-se a ser efetivamente incorporada como ferramenta no processo de tomada de decisões da empresa.

Ante a estas exposições, este estudo busca apresentar de que formas a contabilidade tributária pode contribuir com as atividades econômicas de uma sociedade jurídica, conforme objeto de estudo deste trabalho, sintetizando-se em um questionamento: **De quais formas a Contabilidade Tributária pode contribuir com as atividades de administração de uma distribuidora de combustíveis com atuação no território paranaense?**

### 1.3 OBJETIVOS DE PESQUISA

#### 1.3.1 Objetivo Geral

O objetivo geral desta obra é realizar um estudo de caso sobre os impostos incidentes em empresa definida como distribuidora de combustíveis e com atuação

---

<sup>2</sup> GOMES, Wagner. Crime organizado controlava 44 postos de combustíveis em SP. (Jornal O Globo – São Paulo).

no Estado paranaense, demonstrando a possibilidade de utilização da contabilidade tributária como instrumento de aplicação da legislação de forma menos onerosa possível por meio da prática da elisão fiscal. Destaque-se que este estudo não exclui analogias de caso por demais empresas do ramo, como refinarias e importadoras de petróleo, usinas produtoras de combustíveis, empresas congêneres e postos de combustíveis.

Desta forma, totalmente concebível é a hipótese de se utilizar este estudo também como ferramenta gerencial, incorporando-a no processo de tomada de decisões da equipe gestora.

Para tanto, convém destacar novamente que este estudo limita-se a uma análise específica dos tributos indiretos, buscando constatar os possíveis benefícios que a legislação tributária oferece e os seus efeitos no setor operacional de uma entidade específica. Assim, é possível demonstrar de que formas o planejamento tributário pode colaborar com a administração de negócios do ramo de combustíveis de forma relevante e eficaz, produzindo resultados satisfatórios para os seus usuários por meio de uma melhor gestão tributária, conseqüentemente, produzindo uma maior economia fiscal e econômica.

### 1.3.2 Objetivos Específicos

Os objetivos específicos consistem em:

- a) Realizar estudo sobre as formas de incidência do ICMS nas operações próprias da empresa objeto de estudo, inclusive analisando as circunstâncias passíveis de compensação do imposto com o objetivo de verificar quais os métodos para transferências de créditos acumulados em conta gráfica deste imposto poderão ser utilizados;
- b) Mensurar os impactos da mudança na forma de tributação do ICMS por Substituição Tributária nas operações com AEHC (Etanol);
- c) Comparar com base nos conceitos de elisão fiscal, a carga tributária incidente no PIS e COFINS por meio da possibilidade de opção por regimes especiais:
  - c.1) Nas operações de revenda (setor comercial), apresentando qual a melhor opção de tributação.

c.2) Nas aquisições de produto (setor de suprimentos), apresentando qual a melhor opção de compra, possibilitando ao setor deixar de ser uma área transacional para se tornar estratégica;

#### 1.4 JUSTIFICATIVA

A elaboração deste estudo com foco na Contabilidade Tributária visa contribuir de forma ampla e direta para a aplicação e desenvolvimento do conhecimento sobre os tributos indiretos em setor propositalmente escolhido, uma vez que o setor de combustíveis é um dos que mais colaboram com o crescimento do desenvolvimento econômico do país, sendo uma das principais fontes de arrecadação de ICMS do governo paranaense, responsável por cerca de 20% da arrecadação total, conforme noticiou Nascimento<sup>3</sup> (2010). Neste sentido, afirma Gadotti<sup>4</sup> (2010, p.3) na Publicação Balanço Anual Sindicato Nacional das Empresas Distribuidoras de Combustíveis e de Lubrificantes (SINDICOM), “o setor vive perspectivas extremamente animadoras de aumento da demanda em decorrência da fase de aquecimento por que passa a economia brasileira”, o que de fato torna o setor atrativo para jovens profissionais. Segundo dados da Agência Nacional do Petróleo (ANP), foram comercializados em 2010 o equivalente a 107,4 bilhões de litros de combustíveis no mercado brasileiro, o que representa um aumento de 8,7% em relação a 2009, vale destacar ainda que este mercado tem registrado nos últimos anos crescimento superior ao Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro.

Deste modo, o motivo propulsor em se desenvolver este trabalho no campo de estudo da Contabilidade Tributária é devido à grande valorização que esta área vem registrando nos últimos tempos, visto que o termo “elisão fiscal” vem sendo cada vez mais empregado e sua utilização deixou de ser apenas uma distante opção de economia para a instituição, e passou a ser um diferencial excelente para o sucesso do negócio. Assim é perceptível as peculiaridades da Contabilidade Tributária em relação aos demais campos da contabilidade, inclusive nota-se que há

---

<sup>3</sup> NASCIMENTO, Alexandre Costa. Distribuidoras de álcool devem R\$ 1 bilhão em impostos no PR. (Jornal Gazeta do Povo - Paraná).

<sup>4</sup> Leonardo Gadotti Filho é presidente SINDICOM, fundado em 1941, o SINDICOM representa, em nível nacional, as principais companhias distribuidoras de combustíveis e de lubrificantes, responsáveis por mais de 80% do volume de distribuição de combustíveis e lubrificantes no Brasil.

uma grande carência de profissionais devidamente preparados para exercer funções nesta área, o que torna-se um atrativo adicional.

Sob o fato de que as empresas do setor de combustíveis fazem parte de um ramo de negócio muito visado pelo fisco devido à sua grande capacidade contributiva na arrecadação de impostos, demasiada complexidade e particularidade, e também pelo fato de que mais de 60% dos impostos deste setor estão sob o regime de substituição tributária, conforme afirma Nascimento (2010), sendo alvo fácil de empresas que realizam as práticas de “engenharias tributárias” com vista à evasão fiscal, escolhemos como empresa foco de estudo de caso uma distribuidora de combustíveis, que tem como papel no atual cenário econômico o desafio de garantir a logística, segurança e tecnologia para distribuir combustíveis em todo o território nacional com competitividade, e ainda temos a oportunidade de trabalhar com vários impostos simultaneamente, mesmo que neste trabalho, nos limitamos ao estudo dos impostos indiretos, assim como o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) inclusive na forma de ICMS por Substituição Tributária, além das Contribuições do PIS e da COFINS.

Assim, justifica-se a elaboração deste trabalho também com o intuito de contribuir pessoalmente e intensamente na formação acadêmica dos envolvidos, por meio do estudo dos impostos indiretos, apresentando os dados obtidos com a análise aos gestores da empresa utilizada como estudo de caso. E, portanto, os resultados alcançados poderão ser prontamente utilizados pelos interessados, produzindo efeitos imediatos nas atividades operacionais da empresa.

Por fim, merece destaque, que durante todos os anos cursados nesta instituição houve o despertar de um imenso interesse de aprofundamento na área tributária, e seria inconcebível a hipótese de desenvolvimento de estudo em alguma outra área da contabilidade que não fosse a tributária.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### 2.1 CONTABILIDADE

De fato, a Contabilidade como ciência social, de forma semelhante à economia e a administração faz parte de um grupo de ciências com desígnio gerencial, que por sua vez, está sob os efeitos internos e externos das ações da sociedade na qual está inserido, tendo como enfoque o patrimônio.

Assim, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) no exercício de suas atribuições legais e regimentais publicou através da Resolução CFC nº 774 de 16 de Dezembro de 1994, Apêndice à Resolução que trata sobre os Princípios de Contabilidade<sup>5</sup> (PC), com o objetivo de proporcionar a todos os usuários da informação contábil, inclusive os profissionais da área de contabilidade, um maior esclarecimento sobre os mesmos, onde a definição de contabilidade é dada de forma mais do que satisfatória para nosso estudo:

[...]

A Contabilidade como Ciência Social

A Contabilidade possui objeto próprio – o Patrimônio das Entidades – e consiste em conhecimentos obtidos por metodologia racional, com as condições de generalidade, certeza e busca das causas, em nível qualitativo semelhante às demais ciências sociais. A Resolução alicerça-se na premissa de que a Contabilidade é uma Ciência Social com plena fundamentação epistemológica. Por consequência, todas as demais classificações – método, conjunto de procedimentos, técnica, sistema, arte, para citarmos as mais correntes – referem-se a simples facetas ou aspectos da Contabilidade, usualmente concernentes à sua aplicação prática, na solução de questões concretas. [...]

Portanto, com base no entendimento proporcionado pela citação do texto legal supracitado, e ainda com base nos PC, podemos afirmar que a essência primordial da contabilidade está na aprendizagem das mutações sofridas em todo o contexto ligado ao patrimônio das entidades, que podem decorrer tanto pela ação do homem quanto dos efeitos da natureza – embora que esta última ocorra quase

---

<sup>5</sup> A nomenclatura Princípios *Fundamentais* de Contabilidade – PFC teve nova redação e entendimento dado pela Resolução CFC N.º 1.282/10 quando passou a ser nominada simplesmente como Princípios de Contabilidade – PC, considerando-se que por conta da harmonização entre a Resolução CFC n.º 750/93 e pelas Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) T 1, o entendimento proporcionado seria suficiente para a perfeita compreensão pelos usuários das demonstrações contábeis e dos próprios profissionais de Contabilidade.

sempre secundariamente. Portanto, como ocorre erradamente em muitas ocasiões, é inconcebível definir a Contabilidade como uma ciência exata.

Portanto, como em qualquer ciência, a Contabilidade possui vários campos de estudo com foco em áreas muito específicas, tais como: Contabilidade Pública, Contabilidade Ambiental, Perícia Contábil, Contabilidade Social, Contabilidade Aplicada a setores específicos (Rural, Terceiro Setor, Imobiliária), dentre muitas outras áreas. Neste contexto, a partir deste momento daremos foco à Contabilidade Tributária, a qual é o ramo de concentração deste estudo.

### 2.1.1 Contabilidade Tributária

A Contabilidade Tributária tal como um ramo da ciência contábil, estuda e apura os fatos que geram informação e recolhimento de tributos, apurando corretamente o resultado econômico do exercício social.

Fabretti (2003, p.29) conceitua a Contabilidade Tributária como “o ramo da contabilidade que tem por objetivo aplicar na prática conceitos, princípios e normas básicas de contabilidade da legislação tributária, de forma simultânea e adequada.”. E também complementa que “como ramo da contabilidade deve demonstrar a situação do patrimônio e o resultado do exercício de forma clara e precisa, rigorosamente de acordo com os conceitos, princípios e normas básicas de contabilidade. O resultado apurado deve ser economicamente exato.”.

Provido deste entendimento é deveras essencial ao profissional contábil compreender a Contabilidade Tributária e seus objetivos, pois desta forma é possível que ele possa elaborar procedimentos a serem adotados pela equipe de contabilidade para alcançar seus objetivos e metas. Novamente, Fabretti define de forma muito prática o objeto da Contabilidade Tributária:

[...] O objetivo da contabilidade tributária é apurar com exatidão o resultado econômico do exercício social, demonstrando de forma clara e sintética, para, em seguida, atender de forma extra contábil as exigências, como por exemplo, das legislações do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o lucro (CSL) determinando a base de cálculo fiscal para formação das provisões destinadas ao pagamento desses tributos, as quais serão abatidas do resultado econômico (Contábil), para determinação do lucro líquido à disposição dos acionistas, sócios ou titular de firma individual.

No atual cenário econômico mundial, onde em estudo prévio apresentado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), “Carga Tributária

Brasileira de 2010 – Prévia”, a carga tributária<sup>6</sup> enfrentada pelas empresas brasileiras em 2010 chegou a 35,04% do PIB, que representam expressivos 17,80% de aumento em relação ao ano de 2009. E registra-se um histórico de crescimento de 5% da carga tributária na última década.

Segundo Cochrane<sup>7</sup> isto é sem dúvidas uma prova que o cidadão brasileiro é um dos que paga mais tributos no mundo, ficando entre os cinco primeiros países com maior carga tributária, e em contrapartida, a infraestrutura dos serviços públicos oferecidos é de péssima qualidade em comparação com outros países na mesma situação.

Além disso, o Sistema Tributário Nacional (STN), na forma como está apostado e fiscalizado hoje, pressiona para elevar os preços de produtos e serviços, onerando-os de tal forma que este peso é insustentável para o setor produtivo nacional, o que pode ser agravado com a falta da utilização de planejamento tributário adequado, que por sua vez, busca entre outras funções, a elisão fiscal, realizando da melhor forma possível o controle das obrigações tributárias, uma vez que os tributos e obrigações devem ser recolhidos em consonância com o disposto na legislação, evitando prejuízos tanto para o patrimônio da empresa, quanto para o Estado.

### 2.1.2 Planejamento Tributário

Em virtude da realidade apresentada, em que o nível de tributação – ônus tributário, incidente no Brasil alcança níveis altíssimos, agregado ao fato de que o mercado comporta-se severamente competitivo, é uma consequência as empresas encontrarem-se encurraladas por estes fatores e, portanto, busquem formas para proteger a continuidade de seu empreendimento.

É importante advertir que um dos verdadeiros fatores de competitividade enfrentada pelas empresas, está ligado a alguns fatores clássicos, e temos como exemplo as grandes empresas que realizam a aquisição de produtos em maior escala e com menores custos, e por isso dispõem de mais recursos financeiros e

---

<sup>6</sup> Carga Tributária: Corresponde a quanto de tributos (impostos, taxas e contribuições) abrangidos pelo art. 145 da Constituição Federal das três esferas de governo (federal, estadual e municipal) que incidem sobre a economia, que por sua vez é formada pelos indivíduos, empresas e os governos nos seus três níveis.

<sup>7</sup> Teresinha Maria Cavalcanti Cochrane - A REALIDADE DA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA - Publicada no Jornal O POVO, de 13.08.04

que por sua vez podem realizar maiores investimentos em publicidade e propaganda, na verdade isto se torna uma cadeia econômica gigantesca.

Pelo contrário, as empresas menores não podem competir com as grandes empresas em preços, pois compram o produto mais caro e não suportam os elevados custos de propaganda, e conseqüentemente não se tornam conhecidas o suficiente para divulgar seus produtos e atrair mais consumidores. É claro, isto não é exclusivo do setor industrial, uma vez que com as mercadorias para revenda acontece situação semelhante: As empresas menores que por não poderem comprar em grandes lotes, compram de intermediários por preços mais elevados, dentre outros fatores. E por estes motivos a utilização da Contabilidade Tributária como ferramenta pelos gestores da empresa é recomendada, na medida do possível, não apenas para as empresas de grande porte, mas também para as demais.

De fato, a título de informação, a competitividade encontrada no mercado hoje, está essencialmente ligada produção em grande escala, pois possibilita a redução dos custos sem comprometer a qualidade dos produtos, apesar de que nem sempre isso ocorre, como é o caso de alguns produtos oriundos de países conhecidos como Tigres Asiáticos<sup>8</sup>, que apresentam produtos com qualidade inferior, e devido a suas estratégias de captação de capital estrangeiro (mão-de-obra barata, isenta de impostos e custos reduzidos) causam elevado nível de desemprego e miséria, com a formação de aglomerados de favelas que registram grandes índices de criminalidade, como se isto não bastasse, aqueles que conseguem emprego são mantidos em condições subumanas de trabalho.

E este é exatamente o ponto onde se destaca este estudo, as grandes empresas pelo óbvio interesse financeiro, e pela sua alta capacidade de investimento recorrem ao planejamento tributário para obter uma maior economia na sua carga tributária. O mesmo ocorre com as empresas menores, que pela falta de competitividade e não terem muitas opções, também optam pelo planejamento tributário, na medida do possível.

No entanto, esta lógica não interfere, de fato, na competitividade entre empresas, pois na verdade, competitividade esta ligada a fatores como

---

<sup>8</sup> Territórios do Pacífico malaio-asiático (Hong Kong, Taiwan, Coréia do Sul e Singapura) com características agressivas que por meio de arrojadas estratégias para atrair capital estrangeiro, começaram a apresentar elevado índice de crescimento econômico, com influência no mercado mundial, e por isso designados Tigres Asiáticos.

produtividade e qualidade, citados anteriormente. Enquanto que Planejamento Tributário está ligado, teoricamente, a uma possível redução ou eliminação da carga tributária, e portanto ligado à lucratividade e a rentabilidade.

Por todo o exposto, entendemos que pela certa falta de opções em que os empresários dispõem para sobressair-se à seus concorrentes, estes ficam expostos a falsas promessas de “profissionais” com intenções duvidosas. Portanto, deve ficar muito claro que o Planejamento Tributário em nada tem haver com a promessa inescrupulosa de alguns chamados “consultores tributários”, que se utilizam de situações simuladas, fraudes e demais meio ilícitos (evasão fiscal), que de certo modo reduzem num primeiro momento o ônus tributário, mas ao ser descoberta pelo fisco a sonegação ou crime semelhante, além de responder a processos criminais, ainda terão que pagar os tributos devidos (sonegados na época), com a devida correção monetária (multas e juros de mora), que podem até triplicar o valor original, sem contar os próprios gastos com estes “consultores” que na verdade fizeram a falsa promessa de elisão fiscal. Têm-se ainda os demais custos com advogados necessários para representação nas esferas administrativas, e se for o caso, judiciais. Em outras palavras, este método geralmente termina em uma conta bem onerosa, a ser paga pelo próprio contribuinte iludido.

Assim, recorrer a profissionais capazes de encontrar e identificar as alternativas legais ou lacunas na lei que possibilitem realizar suas operações com a maior economia fiscal possível, reduzindo a carga tributária para o valor que é realmente devido por lei, e nada a mais do que isso, é uma opção verdadeiramente muito vantajosa a administradores que buscam aumentar os lucros e consequentemente minimizar perdas.

E é neste cenário que se destaca o Planejamento Tributário, uma atividade de estudo preventivo a cerca dos atos e negócios jurídicos que determinado agente econômico (empresa, instituição financeira, cooperativa, associação, etc...), pretende realizar. Destarte, se faz necessário destacar novamente que tal estudo deve ser realizado antes de cada operação, visto que uma vez concretizada considera-se ocorrido o fato gerador e existente seus efeitos, conforme entendimento dado pelo Art. 116 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, doravante denominada apenas como Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela LC nº 104, de 10.1.2001)

O planejamento tributário toma uma função de grande importância, pois através de uma análise dos relatórios contábeis destes agentes econômicos é possível constatar que os encargos referentes a tributos são, em muitas vezes, tão ou mais onerosos do que o próprio custo de produção e/ou aquisição. E assim, apresentando a função de instrumento para a gestão de negócios tão importante quanto qualquer outro tipo de planejamento (marketing, vendas, treinamento pessoal, e etc...).

Haja vista a grande quantidade de alterações realizada na legislação tributária, que de forma abusiva chega a editar, segundo estudo do IBPT, cerca de 31 normas tributárias todos os dias, ou 46 por dia útil, equivalentes a quase 6 seis por hora útil. Isto é, de um total de 4.155.915 normas gerais editadas nos 22 anos da atual Constituição Federal (CF), apenas 541.100 normas, equivalentes a 13,02% ainda estão em vigor. Se consideradas apenas as 249.124 normas tributárias editadas neste período, apenas 18.409 ainda estão em vigor, o que equivale a um percentagem ainda menor de 7,4%. Sem contar o uso abusivo das Medidas Provisórias que além de grande confusão, também causam enorme insegurança jurídica.

Para que se tenha uma maior dimensão desta situação, ainda com base no estudo realizado pelo IBPT, se colocadas em folhas impressas de papel A4 as 3.422 normas, ou 38.429 Artigos (Arts.), 89.450 parágrafos, 286.296 incisos 37.660 alíneas as empresas deveriam cumprir com 5,9 quilômetros de normas tributárias. Com isso, pode de dizer que a prática do planejamento tributário, não prejudica a sociedade.

E é justamente por essa verdadeira enxurrada de normas que a própria legislação se contradiz em alguns assuntos, o que resulta nas lacunas e alternativas existentes na lei. E conseqüentemente, o agente econômico que não estiver bem assessorado, juridicamente e contabilmente, sem dúvidas irá se perder ao tentar cumprir com as inúmeras exigências da lei, em outras palavras, o planejamento

tributário ajuda as empresas a cumprirem com suas obrigações perante o fisco, e claro, à sociedade.

### 2.1.2.1 Evasão Fiscal

A evasão fiscal trata-se de um tipo de prática que infringe a lei, isto é, um ato ilegítimo. Segundo a definição dada pelo Dicionário Aurélio é de que Evasão é o ato de evadir-se; desviar, evitar, escapar, fugir, eludir (evitar ou escapar com destreza; furtar-se com habilidade ou astúcia). Este tipo de ato geralmente ocorre depois da ocorrência do fato gerador, munindo-se de meio ilícitos para alcançar os objetivos almejados.

O bem-conceituado doutrinador em assuntos tributários Antônio Roberto Sampaio Dória<sup>9</sup>, para um melhor entendimento do que seria a evasão fiscal, realizou uma fluxogramação:

A evasão omissiva subclassifica-se em Imprópria e por Inação:

- I. Evasão Omissiva Imprópria: Evita-se a tributação através da abstenção de praticar os atos que se tornem fato gerador de impostos. Trata-se da abstenção de incidência e, portanto, não se trata de evasão fiscal visto que na verdade sequer houve ocorrência de fato gerador.
- II. Evasão Omissiva por Inação: Por outro lado, esta pode ser tanto intencional (intenção de sonegar) quando não é recolhido o tributo, ou mesmo quando é atrasado seu recolhimento, tendo consciência de que este é devido. E também como não intencional (ignorância do dever fiscal; falta de conhecimento). Em ambas as situações apresentadas, independente da intencionalidade, o tributo é devido, mas não é recolhido. Mas se faz necessário entender e diferenciá-los, pois para a evasão não intencional são encontradas penalizações mais brandas, enquanto que para as intencionais são mais severas.

A evasão comissiva é a ação sempre intencional e consciente, podendo ser:

---

<sup>9</sup> DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Elementos de Direito Tributário, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1978, páginas 447-459.

- III. Evasão comissiva de forma ilícita: chega-se ao resultado econômico almejado por meio de forma dolosa e fraudulenta por meio do disfarce ou imitação (dissimulação) e acordos fraudulentos entre duas ou mais partes com o escopo de sonegar, fraudar (conluio).
- IV. Evasão comissiva de forma lícita: Pelo contrário, busca por meios lícitos afastar, minimizar ou atrasar a ocorrência do fato gerador (na verdade veremos que este termo trata-se da elisão fiscal, que por sua vez será tratada mais adiante).

Uma das principais fundamentações legais utilizados no combate a evasão fiscal (fraude fiscal) estão previstos na Lei nº 8.137, de 27 de Dezembro de 1990, que define os crimes contra a ordem tributária, econômica, e contra as Relações de Consumo e dá outras providências, “Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório [...]”.

Preliminarmente, com base no *caput* do Artigo (Art.) supracitado é definido como crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo mediante as condutas previstas, das quais transcrevemos as mais comuns:

- a) omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
- b) fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
- c) falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
- d) elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
- e) negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

- f) fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;
- g) deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;
- h) deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;
- i) utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Para tanto, se faz necessário observar o Art. 34 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995:

“Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.”

Ao contrário do planejamento tributário, a evasão fiscal geralmente ocorre posteriormente ao fato gerador da obrigação tributária, e atua de tal forma a reduzi-la ou ocultá-la. Os casos mais comuns de evasão fiscal são realizados por meio de operações simuladas, que inclusive já estão previstas nos Arts. 167 a 171 da Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil Brasileiro):

“Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.  
 § 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:  
 I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;  
 II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;  
 III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.  
 § 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

Art. 168. As nulidades dos artigos antecedentes podem ser alegadas por qualquer interessado, ou pelo Ministério Público, quando lhe couber intervir. Parágrafo único. As nulidades devem ser pronunciadas pelo juiz, quando conhecer do negócio jurídico ou dos seus efeitos e as encontrar provadas, não lhe sendo permitido supri-las, ainda que a requerimento das partes.

Art. 169. O negócio jurídico nulo não é suscetível de confirmação, nem convalesce pelo decurso do tempo.

Art. 170. Se, porém, o negócio jurídico nulo contiver os requisitos de outro, subsistirá este quando o fim a que visavam as partes permitir supor que o teriam querido, se houvessem previsto a nulidade.

Art. 171. Além dos casos expressamente declarados na lei, é anulável o negócio jurídico:

I - por incapacidade relativa do agente;

II - por vício resultante de erro, dolo, coação, estado de perigo, lesão ou fraude contra credores.”

Na realidade, a possibilidade de simulação dos atos jurídicos em geral já estava prevista no antigo Código Civil (Lei nº 3.071/1916), vale destacar que o dispositivo não foi atualizado por qualquer tipo de emenda desde então, sofrendo apenas pequenos ajustes em sua redação que não interferiram em seu teor.

Haja vista a grande quantidade de impostos, taxas e contribuições existentes no CTN, é necessário que o profissional do setor esteja sempre se atualizando a respeito da legislação tributária.

#### *2.1.2.2 Elisão Fiscal*

O conceito de Elisão Fiscal é pertinente ao de Planejamento Tributário, ou seja, é a economia tributária que resulta da opção legal menos onerosa, ou de alguma lacuna da lei. Portanto é ato legítimo e lícito, pois ninguém que dispõe de duas ou mais meios legais de se realizar uma determinada operação é obrigado a escolher a mais onerosa, é justo o interesse do próprio contribuinte escolher o mais favorável a si, a sua utilização sempre é antes do fato gerador acontecer, trata-se de um artifício preventivo, visto que depois de constituído o crédito tributário o único procedimento possível (e necessário) que ainda falta realizar é a quitação do mesmo, das obrigações principais e acessórias, e quaisquer coisas diferentes disso, findam em evasão fiscal.

Enquanto que nas situações onde é constatada atitude dolosa e fraudulenta por meio da dissimulação e conluio, ou conforme o caso onde o tributo devido não é recolhido a quem de direito, o ilustre educador Sampaio Dória nos ensina que estas podem ser classificadas como comissiva ilícita ou evasão omissiva por inação. Mas, a fim de facilitar os estudos e evitar possíveis contradições, propôs que nestes casos fosse utilizado o termo “evasão fiscal”, pois por si só a palavra já implica a ideia de ilicitude.

Já para a evasão comissiva de forma lícita, ou seja, a busca por meios legais e permitidos na legislação de evitar, minimizar ou atrasar a ocorrência do fato gerador, ou mesmo o pagamento do tributo, neste mesmo ensinamento, Sampaio Dória propôs, por haver maior precisão terminológica a utilização do termo “elisão fiscal”, afirmando que:

“A palavra elisão, que é a preferida, resulta do verbo elidir, que, fundamentalmente, significa evitar. O problema é que em português não temos substantivos eufônicos, derivados do verbo evitar. Existe o substantivo evitamento, ou evitação, mas, naturalmente, não são palavras de uso corrente. Então usamos o termo elisão, que, por falta de outros, preenche as necessidades terminológicas deste fenômeno.”

Devidamente explicada a definição terminológica do termo elisão fiscal, pode constatar-se que existem duas espécies de elisão fiscal, uma que é proveniente da própria lei (incentivos, regimes especiais e afins...) e a outra que resulta das lacunas existentes na lei.

Analisando-se a primeira espécie de elisão fiscal citada, aquela que é induzida por lei, pode-se dizer que o legislador induz por meio do dispositivo legal (Leis, Decreto, Convênios, Medidas Provisórias e etc...) o contribuinte à determinada economia fiscal. E obviamente, isto não é por mera afeição do mesmo pelo contribuinte, pois na verdade, o próprio comando legal conforme a política fiscal adotada expõe suas necessidades e projetos por meio destes benefícios, como é o caso da exportação de mercadorias que recebem inúmeros incentivos e benefícios fiscais, mas que esporadicamente, podem passar despercebidas pelos responsáveis por assuntos tributários da interessada.

Contudo, na segunda espécie de elisão fiscal, aquelas resultantes das lacunas da lei, são apreciadas as projeções em que o contribuinte opta por administrar seus negócios de forma que se verifique a menor incidência de ônus tributário possível, utilizando-se as chamadas lacunas (brechas) da própria lei, podendo-se minimizar o ônus do fato gerador do tributo, ou até mesmo evitá-lo. De fato, esta é a opção mais complexa e discutida, ainda mais se considerando a opinião de especialistas que afirmam que a origem em alguns casos, das chamadas “brechas da lei” foram deixadas propositalmente devido ao trabalho de lobistas<sup>10</sup> que conseguem manipular legisladores corruptos.

---

<sup>10</sup> Segundo definição do Dicionário Aurélio, Lobby é o nome que se dá à atividade de pressão de grupos, ostensiva ou velada, com o objetivo de interferir diretamente nas decisões do poder público, em especial do Legislativo, em favor de interesses privados.

## 2.2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O STN é regido pelo disposto na Emenda Constitucional (EC) nº 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais. (Art. 2º da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966).

### 2.2.1 Tributos

Primeiramente, temos como princípio que a lei tributária não pode alterar o alcance, formas, conceitos, institutos e demais formas de direito privado utilizado de forma clara ou implícita pela CF, pelas Constituições dos Estados, ou até mesmo pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal e Municípios para definir e, ou limitar as competências tributárias.

O art. 3º do CTN define de forma clara o tributo:

Art. 3º 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.

Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria. E somente a lei pode estabelecer:

- I. A instituição de tributos, ou a sua extinção;
- II. A majoração de tributos, ou a sua redução, ressalvado o disposto nos Arts. 21, 26, 39, 57 e 65 do CTN;
- III. A definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no Inciso (inc.) I do § 3º do Art. 52 do CTN, e do seu sujeito passivo;
- IV. A fixação de alíquota de tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos Arts. 21, 26, 39, 57 e 65 do CTN.

O gênero dos tributos classifica-se cientificamente em duas espécies, que passaremos a expor:

Tributos não vinculados – impostos: Instituídos por lei, devidos independentemente de qualquer atividade estatal, denominada como imposto, que por sua vez é definido como “o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independentemente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.” (Art. 16 do CTN).

Por se tratar de imposto, é de competência privativa, distribuída pela própria Constituição Federal, ou seja, ou é exclusivamente da União, ou dos Estados (e o Distrito Federal) ou dos municípios, não sendo repartido entre as autarquias (art. 153 a 156 da CF).

Tributos vinculados – taxas e contribuições de melhoria: São aqueles que após serem instituídos por lei, são devidos apenas se houver atividade estatal prestada ou colocada à disposição do contribuinte, caso contrário não poderá se cobrada. Este é o caso das taxas e contribuições de melhoria:

Taxas: Entende-se como a cobrança que a administração pública realiza em troca de serviços públicos. Diferentemente do imposto que possui uma base de cálculo e não possui finalidade específica, as taxas possuem um destino certo, que no caso é a própria prestação do serviço e o valor cobrado depende do valor deste serviço. Este é o caso das taxas de Iluminação Pública, de Conservação e Limpeza Pública, Taxa de Licenciamento Anual do Veículo (Arts. 77 e 78 do CTN).

Contribuições de Melhoria: Pode ser cobrado pelo ente federativa que realizar obra pública que implique em valorização imobiliária. Tendo como base o custo total da obra, que será rateado entre os beneficiários na proporção da propriedade, com limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado (Art. 81 do CTN). No entanto esta contribuição, na prática, raramente é cobrada, e nas poucas ocasiões em que se houve a tentativa de cobrá-la foi de forma contrária à legislação, isto é, em desacordo com o Art. 82 do CTN.

Existem também as Contribuições Especiais, que não estão sujeitas à repartição das receitas entre as autarquias estaduais e municipais, sendo de exclusividade da União. Como exemplo temos o PIS, Pasep, COFINS, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), SAT, Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (CIDE), e afins. (Art. 149 da CF).

Há ainda os empréstimos compulsórios, que a União poderá instituir, mediante lei complementar para atender normas extraordinárias (não previstas no orçamento). Tais como casos de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, obra pública de caráter urgente e de interesse nacional. E tem como finalidade a própria causa que fundamentou sua instituição (cobrança) (art. 148 da CF). Vale ressaltar, que mesmo tendo natureza tributária, o empréstimo compulsório deverá ser devolvido, apesar de não haver prazo especificado pela CF para esta devolução, possivelmente deverá estar fixado na própria lei complementar que o instituir.

Portanto, logicamente, pode se entender que o tributo não depende da vontade do contribuinte para ser instituído, é atribuída por força de lei a que se enquadre em uma determinada situação, e sua hipótese de incidência ocorrerá conforme o regimento da lei. Os tributos podem ser classificados conforme seu gênero: não vinculados (impostos) e vinculados (taxas e contribuições de melhoria), existem ainda as contribuições especiais e empréstimos compulsórios.

Os impostos são cobrados sem a contra prestação de informações sobre de qual forma será aplicado os recursos arrecadados para a sociedade. No entanto, as taxas são vinculadas a uma contra prestação de serviço ou potencial de serviço público específico prestado ao contribuinte. Da mesma forma como os outros tributos, a contribuição de melhoria pode ser resultado de um serviço prestado pelo governo valorizando o local, sendo as contribuições sociais divididas em três categorias: contribuição de intervenção econômica (melhoria), contribuições especiais e empréstimos compulsórios, os quais servem para atender necessidades extraordinárias.

Os tributos podem ter função fiscal quando o seu principal objetivo é arrecadação decorrente de recursos para o Estado; extrafiscal, quando o objetivo além de arrecadar, também é regular e interferir no meio econômico corrigindo anomalias; e parafiscal quando destina a custear atividades que não integram as funções do Estado.

#### *2.2.1.1 Tributos Diretos*

Os tributos são classificados de acordo com a pessoa que suporta o ônus da carga tributária. Os tributos diretos são aqueles onde a responsabilidade econômica

é suportada pelo próprio contribuinte que tem relação direta e pessoal com o fato gerador, ou seja, é o contribuinte de fato e de direito. Citamos como exemplo:

- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);
- Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ);
- Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF);
- Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU);
- Imposto Territorial Rural (ITR);
- Imposto sobre a propriedade de veículos Automotores (IPVA); Dentre outros.

#### 2.2.1.2 *Tributos Indiretos*

Os tributos indiretos por sua vez, tem seu ônus tributário repassado do contribuinte de direito para outro contribuinte, ou seja, são aqueles incidentes sobre a produção e a circulação de bens e serviços, mas que são repassados nos preços, seja pelo produtor, vendedor ou prestador de serviço.

O ônus tributário é repassado diretamente através do preço de venda da mercadoria, ou serviço prestado, e por esse motivo, é plenamente plausível aceitar que o contribuinte de fato é o consumidor final dos produtos, serviços e mercadorias, ou seja, este arca com toda a carga acumulada da cadeia tributária.

Apesar disso, o responsável pelo recolhimento junto ao sujeito ativo da obrigação tributária<sup>11</sup> – neste caso o fisco, é o próprio contribuinte produtor, comercializador ou prestador do serviço, em outras palavras, restritamente neste sentido o consumidor final em várias hipóteses não possui responsabilidade solidária pela retenção do imposto.

- Imposto sobre Circulação de Mercadorias (...) (ICMS);
- Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);

---

<sup>11</sup> Sujeito ativo da obrigação tributária é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

- Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN);
- Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS);  
dentre outros.

## 2.3 ICMS

O Decreto Lei 406/68 com natureza material de lei complementar regulou o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias (ICM). Com a edição da Lei Complementar 87/96, o Convênio ICMS 66/88 e o Decreto Lei 406/68 perderam sua eficácia. Desta forma, a Lei Complementar 87/96 conhecida como Lei Kandir, foi editada para atender as disposições do Inciso III do Art. 146, e o Inciso XII § 2º do Art. 155, ambos da Constituição Federal de 1988, assim sendo, o ICMS é um imposto indireto, de competência dos Estados, diferentemente por exemplo do ISSQN que é um imposto de competência municipal.

### 2.3.1 Fato Gerador, Base de Cálculo e Alíquota

Cada Estado regulamenta no âmbito de sua jurisdição, as hipóteses de fato geradoras de ICMS, sendo os contribuintes quaisquer pessoas físicas ou jurídicas, que realizem frequentemente ou em volume que se observe fim mercantil, operações com circulação de mercadorias, ou prestam serviços de transporte intermunicipal ou interestadual, ou ainda, serviços de comunicação.

A base de cálculo do ICMS, como regra geral, é o valor da operação relativa a circulação da mercadoria, ou o preço do serviço respectivo. Na base de cálculo se incluem as despesas recebidas do adquirente, ou este debitada, bem como os descontos condicionais a este concedido, portanto, percebe-se que estas não incluem os descontos incondicionais, visto que não integram o valor da operação.

As alíquotas do ICMS variam conforme cada Estado, pois é facultado ao este defini-las. As saídas de mercadorias no mercado interno paranaense para o Nordeste, Centro-Oeste, Norte e o Espírito Santo possuem alíquota interestadual de 7%, para o Sul e Sudeste 12%.

Sobre os Convênios interestaduais, a CF, estabelece que caberá à Lei Complementar regular a forma como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal.

No Regulamento do ICMS no Paraná, existem os seguintes benefícios fiscais possíveis: Não Incidência, Isenção, Imunidade, Diferimento, Diferimento Parcial e redução da Base de Cálculo do ICMS.

Vale ressaltar que é comum se observar no dia a dia muitas pessoas aplicarem o significado das classes especiais de tributação de modo generalizado, que o fato do ICMS não incidir ou estar imune, equivale a dizer que o Imposto está Isento, Suspenso ou Diferido. Contudo, cada categoria especial de tributação, ou chamadas bases legais de benefícios fiscais, apresentam conceitos e aplicabilidades distintas, sendo totalmente incorreto este tipo de postura. Para tanto, alguns conceitos de benefícios fiscais serão abordados adiante.

A Não Incidência ocorre quando determinado fato fica além dos limites do campo de incidência do Imposto, seja por opção do legislador ou por simplesmente não ter sido contemplada na norma jurídica correspondente. Em suma isto significa que não ocorreu o fato gerador da obrigação tributária, pois a lei não descreveu a hipótese de incidência.

Já no tocante à Imunidade, que ocorre quando determinado fato fica propositalmente além dos limites do campo de incidência do Imposto por opção do Legislador Constitucional, ou seja, em outras palavras nada mais é que uma hipótese de não incidência, porém por determinação da Constituição Nacional.

Com base no Regulamento do ICMS do Estado do Paraná aprovado pelo Decreto nº 1980/2007 (RICMS/PR), as hipóteses de Não Incidência, bem como as Hipóteses de Imunidade, podem ser encontradas no Art. 3º do mesmo, que a seguir transcrevemos algumas.

Art. 3º O imposto não incide sobre:

[...]

III - operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;

XIII - saídas de bens do ativo permanente.

XIV - transferência de ativo permanente e de material de uso ou consumo entre estabelecimentos do mesmo titular, inclusive quanto ao diferencial de alíquotas de que trata o inciso XIV do art. 5º.

O Diferimento refere-se à postergação da exigência do tributo para um momento posterior à ocorrência do fato gerador, previamente determinado pelo próprio dispositivo concedente do benefício fiscal. Esta modalidade de benefício

fiscal é também chamada de Substituição Tributária Antecedente, pois o evento do fato gerador precede o pagamento efetivo do ICMS. Em suma, a intenção do legislador nos casos amparados pelo diferimento, é transferir o ônus tributário para uma fase posterior a saída da mercadoria, inclusive chamada de Hipóteses de encerramento da fase de Diferimento. No Regulamento do ICMS no Paraná, as hipóteses de Diferimento, podem ser encontradas no Art. 95 do RICMS/PR.

O legislador refere a todos os casos abrangidos pelo Diferimento do ICMS, porém, de forma pré-determinada já estipula o encerramento deste benefício, situação esta que culmina no seu pagamento integral. Desta forma, as hipóteses de encerramento do Diferimento previstas e “o pagamento do imposto em relação às mercadorias arroladas no Art. 95, fica diferido para o momento em que ocorrer uma das seguintes operações [...]” (Art. 94 do RICMS/PR).

Os casos de Redução na Base de Cálculo do ICMS podem ser definidos como um benefício percentual, deduzido da base de cálculo onde deve incidir o imposto, sendo que a partir desta redução a carga tributária conseqüentemente é também reduzida. Ao contrário dos benefícios fiscais de suspensão e diferimento, não há a previsão de uma hipótese futura onde o benefício da redução da Base de Cálculo será encerrado. Sendo assim, uma vez que determinada operação estiver amparada pela redução, previamente concedida pelo poder executivo Estadual, somente esta esfera de poder poderá revogar o referido benefício. Até que este ato ocorra, aproveitará o benefício para todas as operações elencadas na norma que o instituiu.

### 2.3.2 Redução da Base de Cálculo do ICMS e o Diferimento

Anteriormente ao Decreto 6.142 de 22 de Fevereiro de 2006, havia uma certa confusão entre o benefício da Redução de Base de Cálculo do ICMS e o seu diferimento parcial previsto no Art. 96 do RICMS/PR. Acontece que na prática, em ambos os casos havia uma redução percentual na base de cálculo do imposto, o que muitas vezes levava a crer que os dois benefícios tinham a mesma funcionalidade. Esta interpretação é totalmente incorreta, pois como já anteriormente visto, a Redução da Base de Cálculo do ICMS não prevê hipótese futura de encerramento, ao contrário do Diferimento Parcial que traz esta previsão.

Com o advento deste dispositivo legal, a sistemática do Diferimento Parcial foi alterada, visto que anteriormente a Base de Cálculo do ICMS era diferida em 33,33%, 55,56%, 52% e 61,11%. Por ser aplicada diretamente sobre a base de cálculo é que então ocorria esta confusão. Com a entrada em vigor do Decreto 6.142, o Diferimento Parcial passou a incidir sobre o valor do imposto, ou seja, o efeito final será o mesmo, porém o benefício incide agora sobre o valor do Imposto e não mais sobre a base de cálculo nestes casos.

### 2.3.3 A Lógica de Tributação do ICMS: Compensação do Imposto

O ICMS é um imposto de competência estadual não cumulativo, funcionando no sistema de débitos e créditos, compensando-se o que for devido em cada operação incidente. Quando se adquire bens e serviços tributados pelo ICMS, o contribuinte adquire um crédito com direito a compensação futura relativa aos impostos pagos em suas aquisições. Quando é caracterizada a incidência do mesmo, passa a ter um débito com o fisco estadual.

O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou por outra unidade federada, apurado por um dos seguintes critérios (art. 23 da Lei n. 11.580/96 – “Lei Orgânica do ICMS”).

Tendo em vista que cada estado possui sua própria legislação, são comuns os casos em que operações semelhantes possuem alíquotas e obrigações acessórias diferenciadas em cada estado, o que acarreta, por diversas vezes, na denominada “guerra fiscal<sup>12</sup>” entre estes, conseqüentemente, o país deixa de arrecadar recursos em decorrência destas disputas.

Em decisão<sup>13</sup> recente o Supremo Tribunal Federal (STF), julgou 14 ações que contestavam benefícios fiscais, considerando inconstitucionais leis dos estados do Paraná, Rio de Janeiro, Mato Grosso do Sul, São Paulo, Espírito Santo e do Distrito Federal. Estes benefícios para serem considerados regulares, precisam ser

---

<sup>12</sup> Guerra Fiscal pode ser entendida como uma disputa entre entes de uma mesma federação em prol de investimentos privados, na tentativa de oferecer os melhores incentivos para que estas empresas se estabeleçam em seus territórios. Apesar de ser bom para o contribuinte, os estados deixam de arrecadar impostos, o que prejudica inclusive a sociedade (Wikipédia).

<sup>13</sup> SANTOS, Débora. Supremo condena 'guerra fiscal' entre estados. (G1 – O Portal de Notícias da Globo).

autorizados pelo CONFAZ, e, ainda, do convênio entre todos os estados da federação e do próprio Distrito Federal.

### 2.3.3.1 SISCREDA

O Art. 44 do RICMS-PR instituiu o Sistema de Controle da Transferência e Utilização de Créditos Acumulados (SISCREDA), para o credenciamento de contribuinte interessado em transferir ou receber em transferência os créditos acumulados de que trata esta Subseção, para a habilitação dos créditos passíveis de transferência e para o controle das transferências e da utilização dos créditos acumulados.

Estará sendo tratado de créditos acumulados em conta gráfica e que por motivos específicos não são compensados na própria conta gráfica, que pode ocorrer em virtude de operações de exportações, diferimento, suspensão ou redução de base de cálculo, categorias estas que por significarem benefícios fiscais, permitem a manutenção de créditos de ICMS nas entradas, e créditos sobre a frota própria resultando assim em créditos acumulados em conta gráfica, que poderão ser habilitados e transferidos de acordo com os procedimentos a seguir.

De acordo com o Art. 44, § 5º do RICMS-PR, o contribuinte credenciado que pretenda habilitar créditos acumulados, no SISCREDA, para efeitos de transferência, deverá:

- a) requerer a habilitação dos créditos acumulados, de conformidade com o disposto em norma de procedimento fiscal;
- b) emitir nota fiscal no valor total do crédito a ser habilitado;
- c) lançar o valor, referido na alínea anterior, a débito na conta-gráfica, no mês da emissão da nota fiscal.

Notas:

- Será criada conta corrente no SISCREDA, por inscrição no CAD/ICMS, para fins de disponibilização e controle dos créditos habilitados, transferidos ou recebidos em transferência. (Art. 44, §6º do RICMS-PR)

Para tanto, devem ser observadas algumas formalidades para transferência e utilização dos créditos acumulados em conta gráfica, elencados no Art. 45 do RICMS PR:

Art. 45. Para a transferência e a utilização de crédito acumulado dever-se-á observar o que segue:

I - o valor passível de habilitação não poderá ser superior ao saldo credor da GIA/ICMS do último mês do período de acúmulo, e deverá subsistir até a data do débito da nota fiscal de que trata a alínea "b" do § 5º do art. 44;

II - para fins de apuração do valor do crédito acumulado passível de transferência serão deduzidos os valores dos créditos tributários inscritos em dívida ativa, exceto os que sejam objeto de garantia administrativa ou judicial comprovada pelo interessado;

III - o destinatário do crédito acumulado recebido em transferência de outra empresa deverá observar, como limite máximo de apropriação mensal em conta-gráfica, o valor que resultar da multiplicação do seu saldo devedor próprio, relativo ao mesmo mês do ano anterior ao da apropriação, pelo percentual correspondente à faixa em que se enquadre tal saldo devedor.

IV - sobrevivendo desfazimento da operação, de que tratam os incisos I e IV do art. 43 do RICMS-PR:

- a) o destinatário do crédito deverá estorná-lo na sua conta-gráfica, mediante emissão de nota fiscal e comunicar à ARE do seu domicílio tributário, no mês em que ocorrer a devolução;
- b) o estabelecimento que havia transferido o crédito lançará a nota fiscal de que trata a alínea anterior a crédito na sua conta-gráfica;

Por outro lado, de acordo com o Art. 46 do RICMS-PR, o uso da faculdade prevista nesta Subseção não implicará reconhecimento da legitimidade do crédito acumulado, nem homologação dos lançamentos efetuados pelo contribuinte. Enquanto que o Art. 47 deste mesmo dispositivo legal determina que para o credenciamento dos contribuintes, habilitação, transferência e utilização de créditos acumulados de que trata esta Subseção deverão ser observados os procedimentos estabelecidos em norma de procedimento fiscal.

## 2.4 ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

### 2.4.1 Conceito

O regime da Substituição Tributária tem como objetivo alcançar a maior eficácia possível na administração fiscal, com a premissa básica de se atingir uma cadeia produtiva inteira por meio da fiscalização da menor quantidade possível de contribuintes.

Este instituto foi criado e implementado pelas Unidades da Federação antes mesmo do advento da atual Constituição Federal, por meio de Convênios e Protocolos firmados entre os secretários de fazenda estaduais, por este motivo, a sua utilização foi contestada pelos contribuintes por falta de previsão constitucional. Contudo, a discussão teve fim com a publicação no D.O.U. do Art. 1º da EC Nº 3 em 18 de Março de 1993 que adicionou o § 7º ao Inciso VI do Art. 150 da atual CF:

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

[...]

VI - instituir impostos sobre:

[...]

§ 7.º 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.

Cabe aqui explicar que a expressão contida no § 7.º “caso não se realize o fato gerador presumido”, refere-se a situação, por exemplo, de roubo, incêndio durante o transporte do produto ou mercadoria, e ainda pelas demais situações previstas nas legislações estaduais, ficando o destinatário permitido de realizar a restituição do imposto recolhido referente ao fato gerador não ocorrido.

E deste modo, o instituto posteriormente foi incorporado de forma definitiva pela Lei Complementar nº 87, de 13 de Setembro de 1996 (Lei Kandir):

Art. 6º: Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de **substituto tributário**.

§ 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**.

*(grifos nossos)*

Sob esta visão, o regime da substituição tributária é a instituição que elege determinado contribuinte a responsabilidade pela qual, mesmo sem revestir a condição de contribuinte, é por força de disposição expressa de lei, obrigado a satisfazer o pagamento do tributo (Art. 121 do CTN).

Contudo, como não é o foco do presente trabalho abordar de forma tão detalhada os conceitos gerais da substituição tributária, passaremos a expor os demais aspectos deste instituto, mas deixamos recomendado a leitura do Convênio ICMS 81/1993 que estabelece as normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária.

Por fim, trata-se de um instituto muito eficiente, ainda mais porque a sua aplicação possibilitou consideravelmente realizar a diminuição da evasão fiscal, e

por consequência, facilitou muito o trabalho do fisco, já que a quantidade de empresas a serem fiscalizadas ficou bem reduzida. Temos como exemplo prático o caso dos combustíveis derivados ou não do petróleo, que em relação à Gasolina Automotiva, Óleo Diesel, Gás Liquefeito (entre outros) a refinaria de petróleo e suas bases, são responsáveis, na condição de Contribuintes Substitutos, pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes de venda como tal previstas na legislação. Destarte, é infinitamente mais fácil (e leia-se cômodo) os estados realizarem o trabalho de fiscalização neste pequeno grupo de empresas – que inclusive neste caso são estatais<sup>14</sup>, do que nas centenas de milhares de estabelecimentos que irão realizar as operações subsequentes (Distribuidoras de Combustíveis e Postos Revendedores Varejistas).

#### 2.4.2 Modalidades de Substituição Tributária

A substituição tributária pode se manifestar de três formas distintas, deste modo, temos a “Substituição Tributária para trás” (operações anteriores) ou diferimento, que é a situação específica onde a retenção do imposto é adiada para um momento futuro, transferindo-se a responsabilidade pelo recolhimento deste imposto para terceiro.

Outra forma é a “Substituição Tributária Concomitante”, que se diferencia pela atribuição da responsabilidade pelo recolhimento do tributo a outro contribuinte, distinto daquele que esteja realizando a operação ou prestação, simultaneamente ao evento do fato gerador, nesta modalidade encontra-se a Substituição Tributária dos serviços de transporte de carga.

E por fim, temos a “Substituição Tributária para frente” (operações subsequentes), onde é o contribuinte além de ser obrigado a recolher o imposto da operação própria, também é responsável pela retenção do imposto da operação posterior, ou posteriores, até o consumidor ou usuário final (Art. 6º da Lei Complementar nº 87/96). Esta é a principal característica deste instituto, ou seja, a retenção do imposto diretamente na fonte da cadeia econômica, seja pelo estabelecimento industrial, pelo fabricante, ou até mesmo pelo distribuidor. E por

---

<sup>14</sup> Empresa estatal é um termo genérico, não técnico, usado para designar empresas em que o governo detém parte ou todo o capital social. No caso da Petrobras, empresa de capital aberto, o governo brasileiro é acionista majoritário.

sinal, é neste tipo de substituição tributária que iremos analisar deste momento em diante.

Sob o enfoque da Substituição Tributária, os contribuintes podem ser classificados em substitutos e substituídos. O primeiro tipo é aquele responsável (passivo) pelo recolhimento do ônus tributário nas operações (anteriores, concomitantes ou subsequentes), e o segundo tipo é aquele que tem o imposto devido relativo às suas operações e prestações pago pelo contribuinte substituto.

### 2.4.3 Incidência da Substituição Tributária

É de competência dos estados a aplicação do regime de substituição tributária, mesmo que não existam convênios ou protocolos firmados entre os estados da federação para a inclusão de novos produtos ao regime de substituição tributária, neste caso estes recebem identificação de “Substituição Tributária Interna”.

O Capítulo XX do Regulamento do ICMS/PR aprovado pelo Decreto n. 1.980, de 21.12.2007, trata da Substituição Tributária em operações com mercadorias, sendo que este versa separadamente estas operações em cada seção, a saber:

**Tabela 1 – Relacionamento entre produtos sujeitos à Substituição Tributária do ICMS e o RICMS/PR**

(continua)	
Descrição	Capitulação Legal (RICMS/PR)
Substituição Tributária: Disposições Comuns (Seção I)	Art. 469 - 479
Aparelhos e Lâminas Barbear, Isqueiro (Seção XXI)	Art. 536-P - 536-Q
Água Mineral, Gelo, Cerveja e Refrigerante (Seção II)	Art. 480 - 481
Álcool Anidro, Biodiesel (Subseção da Seção VI)	Art. 503 - 506
Camas, Colchões, Box, Travesseiros (Seção XVII)	Art. 536-C - 536-D
Celulares (Seção XV)	Art. 535 - 536
Cigarro e outros produtos derivados do fumo (Seção III)	Art. 482 - 483
Cimento (Seção IV)	Art. 484 - 485
Cosméticos, Perfumaria, Higiene Pessoal (Seção XVIII)	Art. 536-E - 536-H
Combustíveis, Lubrificantes, Aditivos e Outros (Seção VI)	Art. 489 - 490
Discos, Fitas Virgens ou Gravadas (Seção XIII)	Art. 528 - 529
Energia Elétrica (Seção XI)	Art. 524 - 525
Filmes Fotográficos e Slides (Seção XII)	Art. 526 - 527
Lâmpadas, Reator (Seção XXII)	Art. 536-R - 536-S

**Tabela 1 – Relacionamento entre produtos sujeitos à Substituição Tributária do ICMS e o RICMS/PR**

Descrição	(conclusão)
	Capitulação Legal (RICMS/PR)
Medicamentos e outros Produtos Farmacêuticos (Seção XX)	Art. 536-M - 536-O
Peças, Componentes e Acessórios Automotivos (Seção XIX)	Art. 536-I - 536-L
Pilhas e Baterias Elétricas (Seção XXIII)	Art. 536-T - 536-U
Pneus, Câmaras de ar e Protetores (Seção VIII)	Art. 517 - 518
Porta a Porta - Marketing Direto (Seção X)	Art. 521 - 523
Rações para Animais Domésticos – Pet (Seção XVI)	Art. 536-A - 536-B
Sorvetes (Seção VII)	Art. 515 - 516
Tintas, Vernizes e Outros (Seção IX)	Art. 519 - 520
Transportes (Capítulo XXI)	Art. 537 - 539
Veículos (Seção V)	Art. 486 - 488
Veículos - Faturamento Direto ao Consumidor (Seção XIV)	Art. 530 - 534

Fonte: Regulamento do ICMS do Estado do Paraná, Decreto 1.980/2007.

Neste estudo daremos enfoque à Seção VI, Capítulo XX do RICMS PR, que trata “das operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, e com outros produtos”.

## 2.5 PIS E COFINS

A contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) foi instituído pela Lei Complementar (LC) nº 7/70 e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) foi instituída pela LC nº 70/91, ambas incidem sobre o faturamento, de forma cumulativa conforme Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, respectivamente. Na verdade, estes são apenas parcialmente não cumulativos, visto que ainda é permitido a algumas pessoas jurídicas, devidamente observado os requisitos da lei, que permaneçam no regime cumulativo. E por essa razão, estas contribuições vigoram em dois sistemas distintos: o cumulativo e o não-cumulativo.

O PIS foi criado pela Lei Complementar 07/70 a fim de beneficiar os empregados da iniciativa privada, enquanto o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) foi criado pela Lei Complementar 08/70 para beneficiar os funcionários públicos. O primeiro agente arrecadador do PIS foi a Caixa Econômica Federal. Inicialmente haviam 4 modalidades de cobrança do PIS:

1 - PIS sobre Faturamento, definido posteriormente pelo Conselho Monetário Nacional (CMN) como as Receitas Brutas ditadas pela legislação do Imposto de Renda;

2 - PIS sobre Prestação de Serviços, que não era considerado Faturamento, embora houvesse a duplicata de serviços;

3 - PIS Repique, que era calculado com base no imposto de renda, devido também pelos prestadores de serviço;

4 - PIS sobre folha de pagamentos, para as entidades sem fins lucrativos, mas que eram empregadoras.

Mais tarde o PIS passou a ser arrecadado pela Secretaria da Receita Federal (SRF) e por meio de várias reformas legais: em 1988, por intermédio de Decretos-lei foi eliminado o PIS Repique, mas em compensação passou-se a incluir no faturamento outras receitas operacionais, procurando tributar as empresas que possuíam grandes ganhos financeiros em função da hiperinflação brasileira. Essa mudança acarretou reação dos contribuintes, pois na mesma época havia sido criado o Fundo de Investimento Social (Finsocial), atual COFINS, que também tinha como base as Receitas.

Além disso, o Decreto-lei não era o instrumento legislativo adequado para se legislar sobre tributos. Houve uma série de ações na Justiça que culminaram com a declaração de inconstitucionalidade da citada reforma. Após esse fato, o Governo editou Medida Provisória (MP) tentando continuar com a cobrança sobre as receitas operacionais, o que também gerou protestos, sob a tese de que MP não poderia alterar a lei complementar de 1970. Muitas empresas voltaram a recolher o PIS sem faturamento, serviços e o PIS Repique, com base na LC 07/70, via ação judicial, até que fosse aprovada uma lei complementar que resolvesse a questão, dentro da nova ordem constitucional instaurada em 1988.

A COFINS surgiu em nosso ordenamento jurídico tributário como uma espécie de contribuição a fim de financiar a seguridade social, vindo por substituir o extinto FINSOCIAL, através da Lei Complementar nº 70 de 30/12/1991, que atualmente é regida pela Lei 9.718/98 e alterações subsequentes.

Vale ressaltar que o significado de seguridade social em nosso país consiste num conjunto de políticas sociais que tem o objetivo de amparar e assistir o cidadão e sua família nas mais diversas situações, bem como o assegurando o direito à saúde, à previdência social e à assistência social (art. 194 da CF). Sendo uma obrigação do Estado brasileiro, porém não significa que necessariamente outros órgãos (como filantrópicos ou privados com a finalidade de lucro) não possam atuar nas áreas previdenciárias, como é o caso da previdência privada. A CF trata sobre este assunto entre os Arts. 194 a 204, porém esgotar este assunto não é o foco deste estudo.

### 2.5.1 Regimes de Apuração

As contribuições PIS/Pasep e COFINS, possuem duas formas de tributação: Cumulativa e Não-Cumulativa, cada uma com características particulares, as quais passaremos a abordar. É importante destacar que em quaisquer dos métodos, as pessoas jurídicas que tenham filiais, a apuração e o pagamento das contribuições serão realizadas, obrigatoriamente, de forma centralizada pelo estabelecimento matriz.

### 2.5.2 Regime de Incidência Cumulativa

A base de cálculo que é utilizada neste método para o PIS/Pasep e COFINS é o valor total das receitas – faturamento bruto mensal da pessoa jurídica, sem deduções de impostos, custos ou encargos, sendo desprezado o tipo de atividade exercida por ela (Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º, § 1º) outras palavras a empresa não vai se apropriar de eventuais créditos que poderiam existir no Método de Incidência Não-Cumulativa. Sendo que as alíquotas são de 0,65% e 3%, respectivamente.

Poderá ser excluído do faturamento, caso o tenham integrado, os valores para fins da determinação da base de cálculo (Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º, § 2º, com alterações da MP 2.158-35/2001; Instrução Normativa (IN) SRF nº 247, de 2002, art. 23):

[...]

- a. das receitas isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

- b. das vendas canceladas;
- c. dos descontos incondicionais concedidos;
- d. do IPI;
- e. do ICMS, quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;
- f. das reversões de provisões;
- g. das recuperações de créditos baixados como perdas, que não representem ingresso de novas receitas;
- h. dos resultados positivos da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido;
- i. dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;
- j. das receitas não-operacionais, decorrentes da venda de bens do ativo permanente.

A apuração e recolhimento do imposto é realizada de forma centralizada no estabelecimento matriz da pessoa jurídica, devendo o pagamento ser realizado até o último dia útil do 2º (segundo) decêndio subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores.

### 2.5.3 Regime de Incidência Não-Cumulativa

O Regime da Não-Cumulatividade, possui alíquota maior que o regime da Cumulatividade, contudo, este permite o crédito de empresas que se utilizem de insumos, matérias-primas e outros para abatimento no valor total de PIS/COFINS a ser recolhido, daí origina-se o seu nome.

#### 2.5.3.1 Contribuintes, Fato Gerador e Base de Cálculo

Os contribuintes do PIS/COFINS no regime de não cumulatividade são as pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Real que auferirem receitas a que se refere o art. 1º da Lei nº 10637/02 e 10833/03. Sendo que para estes casos deve ser observado o regime de competência das receitas.

O fato gerador e a base de cálculo de ambas as contribuições é o faturamento mensal, o total de receitas auferidas pela pessoa jurídica, independente de classificação ou denominação contábil (Lei nº 9.718/98). Não integram a base de cálculo a que se refere o § 3º, do art. 1º, da Lei nº 10833/03, as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV – Revogado;

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;  
b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

VI – Revogado;

VI - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009)

Diferentemente do que ocorre com outros impostos não cumulativos, tais como o ICMS e IPI, não há necessidade do destaque, na nota fiscal, do valor das contribuições devidas em cada operação. Por outro lado, é previsto na legislação crédito a diferentes tipos de despesa, como exemplo citamos os aluguéis, depreciação, energia elétrica, despesas com armazenagem e etc.

Desta forma, fica fácil de ver que o método de apuração do PIS e da COFINS é diferenciado e mais complicado que o sistema do ICMS e do IPI, que por sua vez incidem sobre o próprio valor agregado.

Para realizar este cálculo e determinar o valor do débito, normalmente é aplicado determinada alíquota sobre o valor do faturamento (deduzido os valores não integrantes da base de cálculo). Enquanto que para ser apurado os créditos a serem compensados, são aplicadas alíquotas sobre os valores constantes na lei, que são autorizados a gerarem créditos destas contribuições. Através deste confronto de débitos e créditos (regime não cumulativo), apura-se o montante do tributo a recolher.

### *2.5.3.2 Tributação Diferenciada*

Alguns contribuintes se sujeitam a uma forma de tributação diferenciada, também conhecida como Incidência Monofásica. Assim como ocorre com o instituto da substituição tributária do ICMS, estudada no item 2.4 deste estudo, onde é

determinado pela legislação um contribuinte responsável pelo recolhimento do imposto de toda a cadeia produtiva, foi introduzida pela Lei nº 10.865/04 sistema semelhante para o recolhimento do PIS e da COFINS, este consiste na aplicação de alíquotas mais elevadas em determinada etapa do processo de comercialização do produto, assim, nas operações subsequentes praticadas por atacadistas e varejistas têm suas receitas tributadas à alíquota zero, ou seja, não existe débito do imposto.

Desta forma, nas vendas auferidas por contribuintes importadores e produtores de produtos derivados do petróleo, estes estarão sujeitos à incidência monofásica das contribuições do PIS/Pasep e da COFINS (Art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998), sendo assim, responsáveis pela sua retenção. No caso das vendas de gasolinas (exceto o de aviação), as alíquotas por unidade de medida do produto estão fixadas em, R\$ 46,58 e R\$ 215,02, por metro cúbico, respectivamente. Enquanto que nas vendas de Óleo Diesel, as alíquotas estão fixadas em R\$ 26,36 e R\$ 121,64, respectivamente (Decreto nº 5.059, de 30 de Abril de 2004 que alterou os coeficientes previstos no § 5º do art. 23 da Lei no 10.865, de 30 de abril de 2004).

Já no que se refere às receitas brutas auferidas pela venda de Álcool, inclusive para fins carburantes, os responsáveis pela retenção do PIS e da COFINS são os estabelecimentos produtores, importadores e distribuidores. Sendo que estes opcionalmente, poderão optar pelo Regime Especial de Apuração e Pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS sobre Combustíveis e Bebidas (RECOB) que foi instituído pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008 que alterou o art. 5º da Lei nº 9.718/98, que dispõe sobre a incidência de forma concentrada destas contribuições, e também dá outras providências.

Cabe ressaltar que o contribuinte que desejar realizar a opção pelo regime especial, deverá fazê-lo até o último dia útil do mês de novembro de cada ano-calendário, sendo que produzirá efeitos, de forma irrevogável, durante todo o ano subsequente ao da opção, esta opção será automaticamente prorrogada para os anos seguintes, salvo se a pessoa jurídica desistir do Regime Especial, evidentemente, mesmo que a pessoa jurídica desista do Regime Especial, só produzirá efeitos a partir de janeiro no ano calendário subsequente ao da desistência (§§ 5º e 7º da Lei nº 9.718/98).

### 3 METODOLOGIA

Neste capítulo abordam-se os parâmetros metodológicos que possibilitaram a execução do trabalho de pesquisa.

#### 3.1 ABORDAGEM METODOLÓGICA

Este trabalho foi fundamentado em pesquisa explicativa, uma vez que o intuito da pesquisa é uma abordagem de tributos indiretos específicos, direcionando a empresa escolhida para uma análise tributária com enfoque na utilidade econômica e fiscal deste estudo. O mesmo resulta na elucidação dos motivos que levaram a conclusão sobre os benefícios que a utilização de uma ou outra forma de cálculo do imposto, conforme permitido pela legislação tributária, poderia trazer para a empresa.

De fato, o tema proposto que requereu interpretação dos fatos relacionados aos objetivos, foi constatada de forma descritiva, considerando-se ainda que os dados foram obtidos por meio de relatórios contábeis e por coleta de dados, com análise de documentos relacionados ao assunto, inclusive na legislação tributária federal e estadual.

Algumas pesquisas descritivas vão além da simples identificação da existência de relações entre variáveis, pretendendo determinar a natureza dessa relação. Neste caso tem-se uma pesquisa descritiva que se aproxima da explicativa. Mas há pesquisas que, embora definidas como descritivas a partir de seus objetivos, acabam servindo mais para proporcionar uma nova visão do problema, o que as aproxima das pesquisas exploratórias (GIL, 1994, p. 46).

Assim, o procedimento utilizado foi o estudo de caso, analisando o caso em particular da empresa Distribuidora de Combustíveis ABC Ltda. Gil (1999) salienta que o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo, com um aprofundamento na interpretação da legislação em vigor.

A pesquisa se caracterizou como pesquisa quantitativa em virtude da forma que foi realizada a abordagem do estudo, o que justifica tal técnica, é o fato de que a legislação requer a interpretação imediata, minuciosa e conclusiva dos fenômenos e seus efeitos, e estes foram estudados de forma descritiva, já que foi buscado por meio da interpretação da legislação definir um ponto de equilíbrio entre qual tipo de fornecedor será mais vantajoso fiscalmente adquirir Etanol para empresa objeto de

estudo, levando-se em conta o regime tributário escolhido pelo seu fornecedor, bem como encontrar o índice para avaliar os benefícios do regime para suas próprias operações.

Entretanto, como já é de conhecimento, a contabilidade não é uma ciência exata, mesmo que se utilize de técnicas para cálculos esta é caracterizada como uma ciência social. Uma vez que as decisões podem ser diferentes em virtude de manipulação das informações, estas sempre amparadas por princípios contábeis e éticos dos profissionais, que lidarão com os resultados obtidos num estudo com enfoque final sobre o patrimônio das entidades.

Adotou-se o método comparativo de procedimento para dar maior clareza na apresentação dos resultados, pois assim, foi possível apresentar de forma mais didática e facilitada toda a abordagem teórica apresentada anteriormente, que por sua vez consiste em averiguar fatos ou eventos e também explicá-los segundo suas semelhanças e diferenças.

### 3.2 TÉCNICA DE COLETA DE DADOS E ANÁLISE DOS RESULTADOS

A coleta de dados foi realizada por meio de documentos mantidos pela empresa tais como, Relatórios de Faturamento, Livros Registro de Apuração de ICMS, Livro de Controle de Estoques, entre outros relatórios como Livros Registro de Entrada e Saída de Mercadorias, devidamente observado os itens que compuseram as operações para apuração dos impostos indiretos.

Para tanto, foram utilizadas fontes de dados mantidas pela própria empresa, já que estes trouxeram um valor significativo e realista para a realização deste estudo tributário, caracterizado pela incidência dos impostos indiretos e na análise realizada.

Por fim, não houve a necessidade de se realizar algum tipo de questionário específico, pois após um suficiente período de diálogos, os questionamentos provenientes de pesquisas realizadas na mídia escrita (livros, revistas e publicações disponíveis na internet) puderam ser respondidas em ambientes de conversação com os responsáveis pela empresa, ficando evidenciado que as informações fornecidas pelos administradores da empresa para a elaboração do trabalho são de

caráter de entrevista não estruturada, o que seguramente não comprometeu o perfeito andamento do estudo e certamente da qualidade dos resultados obtidos.

### 3.3 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Seguindo os conceitos iniciais apresentados na fundamentação teórica, sequencialmente à metodologia sugerida, a análise dos resultados ocorreu através de levantamento das operações ocorridas nos três primeiros trimestres do ano de 2011, efetuando-se cálculos por meio de planilhas, utilizando-se os métodos permitidos pela legislação em vigor de forma comparativa.

Este estudo ficou limitado aos impostos indiretos incidentes nas atividades da empresa objeto de estudo, com o emprego dos procedimentos metodológicos anteriormente destacados. Por meio da análise realizada, o objetivo foi definir um ponto de equilíbrio entre opções por regimes tributários que onerem o menos possível às atividades comerciais da empresa, sendo estudado ainda os impactos na mudança da tributação no Etanol, caracterizando-se assim, o planejamento tributário.

O objetivo da análise é resumir as observações, de forma que estas permitam respostas às perguntas da pesquisa. O objetivo da interpretação é a procura do sentido mais amplo de tais respostas, por sua ligação com outros conhecimentos já obtidos (SELLTIZ et al apud RAUEN, 1999, p. 122).

## 4 ANÁLISE DOS DADOS E RESULTADOS OBTIDOS

De acordo com os conceitos e fundamentações apresentadas no capítulo 2 e tomando como parâmetro a metodologia proposta, realiza-se a análise deste estudo e as questões que o envolvem sobre as formas de incidência do ICMS nas operações da empresa, especificamente a possibilidade de resgatar créditos de ICMS da conta gráfica não utilizados atualmente. E ainda, analisar como de que forma a mudança na forma de tributação da Substituição Tributária do ICMS nas operações com Etanol impactaram nas operações da empresa em estudo.

Por fim, utilizando-se dos procedimentos metodológicos propostos, comparamos a carga tributária de PIS e COFINS incidentes neste mesmo produto tanto nas operações de compra, quanto nas de revenda, a fim de verificar quais as opções são menos onerosas.

### 4.1 IDENTIFICAÇÃO DA EMPRESA

A empresa Distribuidora de Combustíveis ABC Ltda., deu início à suas atividades na década de 90, construindo a primeira de suas bases no polo de suprimento no interior do Paraná, trabalhando inicialmente apenas com o produto Etanol, tão somente em 1997.

**[AS DEMAIS INFORMAÇÕES DA EMPRESA NESTA VERSÃO ONLINE FORAM OCULTAS POR OPÇÃO DO AUTOR]**

#### 4.1.1 Procedimentos Operacionais e de Controle

Atualmente o processo de aquisição de produtos para revenda na empresa em estudo no que se refere ao produto Etanol, no Estado do Paraná, é realizado principalmente por um único responsável, que realiza a cotação dos preços nas principais usinas produtoras, e eventualmente repassa ao administrador as opções de compra e seleciona de qual fornecedor irá realizar a aquisição do produto.

Já no que se refere às compras de derivados do petróleo como Gasolina e Diesel, a empresa possui contrato de compra e venda com a Repar, filial da Petróleo Brasileiro S.A. (Petrobras), onde a fornecedora se obriga a assegurar a entrega de volumes (cotas) de produto, conforme pré-estabelecido nas cláusulas contratuais, e ainda, eventualmente adquire produtos de estabelecimentos congêneres.

Depois de confirmada a compra do produto, é realizada a ordem formal de bombeio via transporte dutoviário quando esta opção for aplicável (compras realizadas com a Repar), ou o carregamento é autorizado mediante comprovação do pagamento do produto que será retirado, ou ainda nos casos de pagamentos a prazo, somente é emitida a ordem, com o posterior carregamento do mesmo, que por sua vez será armazenado em uma das bases de distribuição.

Quanto aos procedimentos realizados pelo departamento comercial, este é montado tanto por colaboradores internos, quanto externos (vendedores que atuam em regiões específicas), sendo que estes possuem tabelas de preço desvinculadas do sistema, que além de informar o preço de venda para os clientes, também possuem uma função específica no caso do Etanol, que é o de realizar o cálculo do custo do produto em cada situação, conforme o fornecedor escolhido pelo departamento de compras.

O departamento de Suprimentos e de Faturamento trabalham em consonância, inclusive compartilhando funções, em que se utilizam tanto de um Sistema Integrado de Gestão Empresarial (siga em inglês ERP) para montagem dos carregamentos, logística das entregas e demais procedimentos básicos, quanto de planilhas externas, que por motivos gerenciais funcionam desvinculadas do sistema.

## 4.2 DO ICMS HAVIDO NAS OPERAÇÕES PRÓPRIAS

Conforme já fora anteriormente abordado no item 2.3 deste estudo, o ICMS é um imposto não cumulativo, de competência estadual, compensando-se o que for devido em cada operação com os créditos acumulados.

Atualmente, o único produto comercializado pela empresa em estudo que possui débitos de ICMS no estado paranaense (e, logo, créditos) é o Etanol. Uma vez que os outros dois produtos comercializados - a Gasolina e o Diesel, são produtos que tem o imposto retido por substituição tributária no início da cadeia produtiva, na refinaria de petróleo (Art. 489 do RICMS/PR).

### 4.2.1 Do ICMS havido nas operações com Etanol

De modo geral, a empresa distribuidora de combustíveis sediada no Estado do Paraná, assim como a usina produtora, possui diferimento do imposto no que se refere às operações com o Etanol. Este diferimento aplica-se base de cálculo relativo ao débito próprio do imposto (ICMS Próprio), consoante art. 95 do RICMS/PR:

Art. 95. Sem prejuízo das disposições específicas previstas neste Regulamento, **são abrangidas pelo diferimento** as seguintes mercadorias:

[...]

4. **álcool etílico hidratado combustível**, na saída promovida por **usina produtora com destino a estabelecimentos de distribuidora de combustíveis**, observado o disposto no § 6º, ou por empresa comercializadora de etanol, como tal definidas e autorizadas pelo órgão federal competente, **e na saída desses estabelecimentos com destino a varejista**, na proporção de **33,33%** (trinta e três inteiros e trinta e três centésimos por cento) do valor da operação;

*(grifos nossos)*

Sob esta base de cálculo será aplicada alíquota conforme Arts. 14 a 15 do RICMS/PR, sendo que para estas operações, já que não existe situação específica de enquadramento prevista nas alíquotas de 7%, 12%, 25%, 28% e 29%, este se enquadra na alíquota geral, de 18%, conforme é orientado no seguinte texto legal:

**Art. 14.** As alíquotas internas são, conforme o caso e de acordo com a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) ou a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado (NBM/SH), assim distribuídas (art. 14 da Lei n. 11.580/1996, com redação dada pela Lei n. 16.016/2008):

[...]

**VI** - alíquota de **dezoito por cento (18%)** nas operações com os demais bens e mercadorias.

[...]

*(grifos nossos)*

Contudo, com a utilização da redução da base de cálculo do ICMS nas operações próprias realizadas pelo estabelecimento produtor e distribuidor de combustíveis, conforme supracitado, a alíquota realizada nestas operações equivale a 12%, para exemplificação e fins didáticos serão utilizados valores arredondados, que não refletem necessariamente os valores praticados pelo mercado. Exemplo:

Realiza-se a venda de 50 litros de Etanol, ao preço de R\$ 2,00/litro. O que totaliza o valor dos produtos a R\$ 100,00 (50 litros x 2,00/litro = R\$ 100,00).

Desconsiderando eventuais valores de frete, seguro e afins, para se obter a Base de Cálculo do ICMS Próprio nestas operações realiza-se o diferimento na proporção de 33,33% do valor da operação. O que resulta em uma base de cálculo de R\$ 66,67 [R\$ 100,00 valor da operação x (-33,33%) redução da base = R\$ 66,67].

Por fim, sob a base de cálculo obtida aplica-se o percentual de 18%, que é alíquota do imposto para esta operação, resultando num total de ICMS de R\$ 12,0006 (R\$ 66,67 base de cálculo reduzida x 18% de alíquota = R\$ 12,0006 de ICMS na operação). O que praticamente equivale a uma aplicação de alíquota direta de 12% sem redução da base de cálculo (R\$ 100,00 de Valor da operação/Base de Cálculo x 12% = R\$ 12,00 referentes a ICMS).

Deve-se atentar para o fato de que esta redução aplica-se tão somente às compras de Etanol por empresas definidas como distribuidora de combustíveis, assim como a empresa objeto de estudo junto a seus fornecedores (usinas produtoras), e ainda, como nas suas saídas relativas ao débito próprio do imposto. Já no que se refere ao débito do ICMS retido por Substituição Tributária, esta saída logicamente não possui diferimento, pois compete à operação existente entre o Posto Revendedor Varejista de Combustíveis e o consumidor final, não atendendo aos requisitos do Art. 95 do RICMS/PR.

Logo, conclui-se que o débito real relativo ao ICMS Normal (ou próprio) que a empresa possui é cerca de apenas 12% sobre o valor de mercado adicionado (credita-se o imposto conforme o valor de aquisição e debita-se conforme o valor de

revenda), o que resulta num débito relativamente pequeno na conta gráfica de ICMS em comparação ao valor retido por substituição tributária. E ainda, destaque-se que a conta gráfica para apuração do ICMS próprio é desvinculada do ICMS Substituição Tributária, no estado do Paraná (Art. 470 do RICMS/PR)

Art. 470. O estabelecimento substituto tributário, dentre outras obrigações previstas neste Regulamento, deverá:

[...]

§ 2º O sujeito passivo por substituição apurará os valores relativos ao imposto retido, no último dia do respectivo período, no livro Registro de Apuração do ICMS, em folha subsequente à destinada a apuração relacionada com as suas próprias operações, com a indicação da expressão "Substituição Tributária", utilizando, no que couber, os quadros "Débito do Imposto", "Crédito do Imposto" e "Apuração dos Saldos", devendo lançar (cláusulas sétima e oitava do Ajuste SINIEF 4/93):

a) o valor de que trata o parágrafo anterior no campo "Por Saídas com Débito do Imposto";

b) o valor de que trata o item 2 da alínea "b" do § 1º do art. 476, no campo "Por Entradas com Crédito do Imposto";

c) os valores relativos aos ressarcimentos e aos créditos recebidos em transferências, no campo "Outros Créditos";

d) para os contribuintes substitutos estabelecidos em outras unidades da Federação, o registro far-se-á em folha subsequente às operações internas, pelos valores totais, detalhando os valores nos quadros "Entradas" e "Saídas", nas colunas "Base de Cálculo" (para base de cálculo do imposto retido), "Imposto Creditado" e "Imposto Debitado" (para imposto retido, identificando a unidade da Federação na coluna "Valores Contábeis").

§ 3º Os valores referidos no parágrafo anterior serão declarados ao fisco separadamente dos valores relativos às operações próprias.

#### 4.2.2 Crédito ICMS sobre os Insumos no transporte de carga própria

Além dos casos onde normalmente a empresa pode realizar o crédito de ICMS sobre as aquisições de Etanol, conforme destacado no documento fiscal, visto não se tratar, neste nível, de estágio alcançado pela substituição tributária, nem mercadorias alcançadas pela isenção ou não tributação. Também é permitido, devidamente considerado o regime de compensação do imposto, que as empresas que efetuem transporte de carga própria possam se apropriar de créditos oriundos de operações tributadas de aquisição de insumos específicos utilizados na manutenção e preservação da frota.

No caso específico das Distribuidoras de Combustíveis, segundo os próprios administradores das empresas deste ramo, e até mesmo observado a forma como operam a maioria delas, constata-se que é mais vantajoso possuir frota própria para entrega das mercadorias do que terceirizar este serviço, o que também é consideravelmente oneroso, já que por ser um transporte de carga perigosa existe uma grande quantidade de exigência e normas para o setor, incluindo aferições, capacitações e listas de verificação (para se realizar o carregamento de combustível o caminhão deve estar em perfeita ordem de funcionamento, o que vai desde mecânica à sinalização e conservação de peças e dispositivos) a serem realizadas periodicamente.

Para estes casos de transporte de carga própria, o RICMS/PR em seu Art. 22, § 13 traz a seguinte redação:

**Art. 22.** O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou por outra unidade federada, apurado por um dos seguintes critérios:

[...]

§ 13. O contribuinte que efetue transporte de **carga própria** poderá apropriar-se do **crédito** do imposto das operações **tributadas de aquisição de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos, fluidos, pneus, câmaras de ar e demais materiais rodantes, peças de reposição e outros produtos de manutenção da frota, inclusive de limpeza.**

§ 14. Na hipótese do § 13:

- a) para apropriação do crédito, o contribuinte deverá efetuar demonstrativo mensal, por veículo automotor, da efetiva utilização dos produtos arrolados em transporte relacionado com a atividade fim do estabelecimento, que permanecerá à disposição da fiscalização;
- b) o imposto poderá ser lançado no campo "Outros Créditos" da GIA/ICMS;
- c) o crédito a ser apropriado será proporcional ao percentual de participação das operações de saídas tributadas sobre o total das operações de saídas efetuadas no mesmo período (art. 27, inc. III, da Lei n. 11.580/96).

[...]

*(grifos nossos)*

Observa-se que o próprio dispositivo legal é bem claro quanto às formas de recuperação do imposto no transporte de carga própria e quanto às formas técnicas para se proceder com este processo. Ficando evidenciado o "incentivo fiscal" para

ajudar a reduzir os custos de transporte e conseqüentemente dos produtos (já que este agrega valor ao mesmo).

Por outro lado, este “incentivo”, não é por mera bondade do contribuinte, é um direito do mesmo. Isto apenas corrige uma possível violação de seus direitos, impedindo a bitributação, que apesar de não ser vedada expressamente em lei, é direito do contribuinte apropriar-se do crédito oriundo das mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, energia elétrica e serviços de comunicação (ambas em quaisquer situações, já que hoje somente é permitido o crédito em situações muito específicas, como a dos insumos utilizados no transporte de carga própria).

Entretanto, este direito somente se fará possível exercer a partir de 1º de janeiro de 2020 já que com a publicação da LC nº 138/2010, foi prorrogado o prazo para tanto, que até então, com a LC nº 122/06 o prazo estava previsto para janeiro de 2011. E antes disso, com a LC 87/96, tinha-se a perspectiva de aproveitamento dos créditos a partir de janeiro de 2007.

Ou seja, constantemente o fisco adia o direito do contribuinte em constituir crédito sobre estas situações, ora, o mesmo paga imposto em todas estes casos elencados, agrega e repassa estes custos a seus produtos, e novamente paga imposto na comercialização (já que este incide sobre o valor das mercadorias, com os devidos acréscimos previstos na legislação). Portanto, fica evidenciado que impedindo a utilização destes créditos, o contribuinte sofre uma bitributação, por pagar imposto sobre imposto, esta previsibilidade e dilação do prazo também prevista no Art. 23 do RICMS/PR:

Art. 23. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao contribuinte o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação (art. 24 da Lei n. 11.580/96).

[...]

§ 7º A entrada de **energia elétrica** no estabelecimento somente dará direito a crédito a partir de **1º de janeiro de 2020** [...].

§ 8º O recebimento de **serviços de comunicação** pelo estabelecimento somente dará direito a crédito a partir de **1º de janeiro de 2020** [...].

§ 9º As mercadorias destinadas ao **uso ou consumo** do estabelecimento somente darão direito a crédito quando nele entradas a partir de **1º de janeiro de 2020** (Lei Complementar n. 138/2010).

§ 10. Para efeitos do disposto no § 9º, **entende-se** como mercadoria destinada ao **uso ou consumo** do estabelecimento, a que não seja utilizada na **comercialização** e a que não seja empregada para integração no produto ou para consumo no respectivo processo de **industrialização** ou na **produção rural**.

§ 11. Entende-se por consumo no processo de industrialização ou produção rural a total destruição da mercadoria.

(grifos nossos)

#### 4.2.2.1 Conta Gráfica Credora de ICMS

Devidamente destacado a forma como a empresa em estudo utiliza créditos de ICMS referentes aos insumos utilizados no transporte de cargas próprias, em contraste com a pequena parcela do imposto a recolher referente às operações com Etanol, o resultado é uma Conta Gráfico com elevado saldo credor, que por sua vez cresce mais a cada mês.

Para evidenciar a origem do saldo credor que a empresa está acumulando, será demonstrado, de forma resumida, as operações com débito e crédito do imposto (ICMS) incorridas nos três primeiros trimestres de 2011.

Saldo Credor da Conta Gráfica da GIA/ICMS em 31/12/2010: 128.600,96.

Operações com Etanol: 116.318,28 (devedor)

- Débitos: 1.009.724,43
- Créditos: 893.406,15

Outros Créditos: 260.767,52

- Insumos da Frota: 228.003,84
- CIAP<sup>15</sup>: 32.763,68

Outros débitos: 5.299,47

- Diferencial de Alíquotas (DIFA): 5.299,47

Saldo Credor da Conta Gráfica da GIA/ICMS em 30/09/2011: 267.750,73.

Assim, faz-se importante explicar a origem do saldo credor acumulado na Conta Gráfica de ICMS em 31/12/2010, já que este corresponde principalmente de créditos apropriados sobre os insumos da frota em períodos anteriores, que igualmente ao período evidenciado acima, se constatou saldo credor em todos os

---

<sup>15</sup> Controle de Crédito do ICMS do Ativo Permanente (CIAP).

períodos nos últimos anos a partir do momento em que a empresa começou a utilizar-se destes créditos, ao menos esta foi a situação encontrada até o encerramento deste estudo, já que os crédito provenientes do CIAP e os débitos referentes a DIFA não são tão significativos.

Por fim, segundo informações fornecidas pela empresa, ainda existe cerca de R\$ 200.000,00 em créditos extemporâneos referentes a insumos utilizados na manutenção da frota, referente a períodos em que estes créditos não eram recuperados pela empresa a serem apropriados em conta gráfica, especificamente anteriores a Julho de 2008. Assim, o saldo da conta gráfica que já é relativamente considerável, será ainda maior, chegando a quase R\$ 500.000,00.

Por fim, fica demonstrado a origem dos créditos acumulados na conta gráfica da empresa, e o grande problema é que este capital inativo na Conta Gráfica de ICMS da empresa poderia ser mais eficazmente utilizado em outras operações, como na aquisição de ativos ou até mesmo como capital de giro para a empresa, caso este saldo possa ser transferido.

#### *4.2.2.2 Do SISCREED*

Com o objetivo de analisar a possibilidade de utilização do SISCREED para habilitação para transferência destes créditos acumulados, conforme conceitos abordado no item 2.3.3.1 deste estudo, este sistema objetiva credenciar contribuintes interessados em transferir ou receber em transferência créditos acumulados de ICMS.

Contudo, para habilitação e transferência de créditos acumulados, de acordo com o Art. 41 do RICMS-PR, é passível de transferência, desde que previamente habilitado, o crédito acumulado em conta-gráfica oriundo de ICMS cobrado nas operações e prestações anteriores, por esta ou por outra unidade federada, não compensado em decorrência de:

**Art. 41.** Será passível de transferência, desde que previamente habilitado, o **crédito acumulado em conta-gráfica** oriundo de ICMS cobrado nas operações e prestações anteriores, por esta ou por outra unidade federada, não compensado em decorrência de:

I - operação e prestação **destinada ao exterior**, de que tratam o inciso II e o parágrafo único do art. 3º;

II - operação de saída **abrangida pelo diferimento** do pagamento do imposto;

III - operação de saída com a **suspensão do imposto** na hipótese prevista no inciso II do art. 93;

IV - operação de saída beneficiada por **redução na base de cálculo do imposto**, que decorra de saída de bem de capital de fabricante estabelecido neste Estado.

V - operação com o **papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos**, a que se refere a Lei Complementar n. 120, de 29 de dezembro de 2005.

*(grifos nossos)*

De acordo com o Art. 43 do RICMS-PR, quando o crédito for acumulado em virtude das operações previstas nos incisos II (Diferimento), III (Suspensão), IV (Redução de Base de Cálculo) e V (Operação com papel para livros e jornais periódicos) do Art. 41 do RICMS-PR, a transferência deste poderá ser efetuada para:

I - estabelecimento destinatário, até o limite do valor do imposto diferido ou suspenso na operação;

II - outro estabelecimento da mesma empresa;

III - estabelecimento de empresa interdependente, coligada ou controlada;

IV - estabelecimento de fornecedor, a título de pagamento de:

a) bens, exceto veículos com capacidade inferior a quatro toneladas;

b) mercadorias e serviços de comunicação e de transporte intermunicipal e interestadual de cargas.

“V - destinatário com inscrição baixada no CAD/ICMS, que o utilize na liquidação de débitos inscritos em dívida ativa ou objeto de lançamento de ofício.” (Decreto 3.549/2008)

Contudo, conforme amplamente evidenciado no item anterior, o saldo credor da conta gráfica de ICMS da empresa em estudo, os seus créditos referem-se, praticamente em sua totalidade, à recuperação dos impostos nas operações de transporte de carga própria, o que impede que a empresa utilize-se deste sistema para utilizar estes créditos, por falta de previsibilidade e amparo na legislação.

O SISCREC prevê apenas cinco espécies de créditos acumulados, elencados anteriormente. Assim, os créditos acumulados em conta gráfica oriundo de outras operações não podem ser habilitados, sendo que os pedidos de habilitação que não atenderem a estas condições nem são recepcionados pela Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná (SEFA/PR), por falta de previsibilidade legal.

#### 4.2.3 Código de Direitos do Contribuinte

Algumas empresas de consultoria jurídica e tributária entendem que é possível que se realize a transferência destes créditos mediante requerimento junto à SEFA/PR para reconhecimento deste crédito por meio de fiscalização da conta gráfica, no caso de conclusão da fiscalização com o reconhecimento do crédito acumulado como legítimo, realizar-se-ia lavratura de termo no Livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências (RUDFTO), desta forma permitindo a transferência do crédito acumulado em conta gráfica com base na Lei Complementar 107 de 11/01/2005.

LC 107/2005

SÚMULA: Estabelece normas gerais sob direitos e garantias aplicáveis na relação tributária do contribuinte com a administração fazendária do Estado do Paraná.

A Assembléia Legislativa do Estado do Paraná decretou e eu sanciono a seguinte lei:

[...]

**Art. 23**– O crédito tributário do contribuinte, assim **reconhecido definitivamente pela administrativa pública** ou por sentença judicial transitada em julgado, poderá, **por opção sua**, ser compensado com débitos tributários **próprios ou de terceiros**.

Parágrafo único – Ao crédito tributário, objeto de compensação, aplicam-se os mesmos acréscimos legais incidentes sobre os débitos fiscais, contados desde o pagamento indevido.

[...]

**Art. 42** – Esta lei entrará em vigor na data de sua publicação.

PALÁCIO DO GOVERNO EM CURITIBA, em 11 de janeiro de 2005.

Roberto Requião  
Governador do Estado

Heron Arzua  
Secretário de Estado da Fazenda

Caíto Quintana  
Chefe da Casa Civil

Assim, caso o crédito acumulado em conta gráfica seja reconhecido definitivamente pela autoridade administrativa pública, já que este não se enquadra nas condições do Art. 41 do RICMS/PR, não podendo ser realizado via SISCREDE, teoricamente o contribuinte poderia realizar a transferência do crédito por meio da

emissão de nota fiscal com Código Fiscal de Operação e Prestações (CFOP) 5.601 – Transferência de Crédito de ICMS Acumulado. Com o destinatário realizando os devidos registros desta mesma nota fiscal sob o CFOP 1.601 – Recebimento, por transferência, de crédito de ICMS.

#### 4.3 DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA COM COMBUSTÍVEIS

Conforme já anteriormente abordado no item 2.4.1 deste estudo, é realizada a conceituação do regime da Substituição Tributária e definido que um de seus principais objetivos é alcançar a maior eficácia possível na administração fiscal, atingindo uma cadeia produtiva inteira por meio da fiscalização da menor quantidade possível de contribuintes.

E ainda, que a Substituição Tributária havida nas operações subsequentes (para frente), é aquela onde o contribuinte além de realizar a retenção do ICMS Próprio, também é responsabilizado pela retenção do imposto da operação posterior, ou posteriores, até o consumidor final. Que por ventura, trata-se justamente da modalidade de Substituição Tributária em que se enquadra a maior parte da categoria dos Combustíveis, Lubrificantes, Aditivos e Outros, que assim, incluem o Etanol.

Por fim, a sujeição à Substituição Tributária aos distribuidores nas operações com AEHC (ou Etanol), é adjudicada no Art. 489, Seção VI, Capítulo XX do Decreto 1.980/2007.

Da responsabilidade, Art. 489:

É atribuída a condição **de sujeito passivo por substituição**, para fins de retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes com os combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, a seguir relacionados, com a respectiva classificação na NCM - Nomenclatura Comum do Mercosul (art. 18, inciso IV, da Lei n. 11.580/1996; Convênios ICMS 110/07, 146/07, 101/08 e 136/08):

I - **ao produtor** de combustíveis derivados de petróleo, em relação às operações com:

- a) **gasolina automotiva** (2710.11.5);
- b) **óleo diesel** (2710.19.21);
- c) gás de petróleo e outros hidrocarbonetos gasosos (2711);

- d) álcool etílico anidro combustível (AEAC) (2207.10.00), adicionado à gasolina pelas distribuidoras, ainda que não tenha saído de seu estabelecimento;
- e) biodiesel - B100 (3824.90.29) adicionado ao óleo diesel pelas distribuidoras, ainda que não tenha saído de seu estabelecimento;

[...]

IV - à **distribuidora**, em relação às operações com **AEHC**; gasolina de aviação (2710.11.5); querosene de aviação e querosene iluminante (2710.19.1) e com gás natural (2711) recebido por meio de gasoduto;

(grifos nossos)

Primeiramente ao analisar os itens “d” e “e”, Inciso I do art. supracitado, constatamos que o produtor de combustíveis ao realizar a venda de Gasolina Automotiva “Tipo A” (pura, sem a adição de AEAC), para posteriormente ser misturado pelo distribuidor de combustíveis ao Álcool Anidro, formulando assim a Gasolina “Tipo C”, este já é responsável pela retenção por substituição tributária do ICMS referente ao Álcool Anidro que futuramente será adicionado à gasolina pelas distribuidoras, ainda que não tenha saído de seu estabelecimento. Lógica semelhante ocorre com o Biodiesel, que posteriormente será adicionado ao Óleo Diesel “Tipo A” (puro), formulando-se então o Óleo Diesel “Tipo B”.

Destaque-se que cabe ao estabelecimento distribuidor realizar a adição de Álcool Anidro a Gasolina A, para então formular a Gasolina “Tipo C”, àquela disponível para comercialização nos postos, devidamente observada as determinações do Conselho Interministerial do Açúcar e do Álcool (CIMA), que estabelece o percentual obrigatório de adição de Anidro à gasolina em todo o território nacional, que pode ser fixado numa faixa entre 18% e 25% (Art. 9º Lei 8.723 de 28 de Outubro de 1993, alterado pela Lei 12.490 de 16 de setembro de 2011).

Igualmente, esta situação ocorre com o Óleo Diesel A (sem misturas, puro), que atualmente é formado pelo percentual de 5% fixos do Biodiesel, contudo não é determinado pelo CIMA, mas sim pelo próprio governo federal (Lei nº 11.097 de 13 jan. 2005), e regulado pela ANP. Este já cobra antecipadamente o ICMS das operações realizadas pelas Usinas produtoras de combustíveis nas vendas de Álcool Anidro e Biodiesel. Assim, as saídas promovidas por estes estabelecimentos tem este imposto diferido, já que o mesmo foi retido pelo produtor de combustível derivado de petróleo.

Ora, aqui se identifica um mecanismo de fiscalização muito inteligente adotado pelo fisco, precisando fiscalizar com mais intensidade a retenção de impostos apenas em um tipo de contribuinte (refinaria), ao invés de também ter que fiscalizar Usinas, restando apenas à fiscalização da saída documentada destes produtos. Em outras palavras, o fisco consegue racionalizar a fiscalização e aumentar a eficiência na arrecadação do tributo.

Ainda analisando o supracitado trecho do Art. 489 do RICMS/PR, é possível verificar que nas operações realizadas pela produtora de combustíveis derivados do petróleo (como exemplo a Petrobras) em relação a produtos como a Gasolina Automotiva e Óleo Diesel, esta é responsável pela retenção e recolhimento do imposto relativo às operações subsequentes (ICMS Substituição tributária).

E, portanto, nas saídas destes produtos efetuadas pelo Distribuidor de Combustíveis e o Posto Revendedor com destino ao Estado do Paraná, os mesmos são considerados como contribuintes substituídos no ICMS, e assim, desobrigados do recolhimento do imposto nestas operações, não realizando a retenção do mesmo em suas vendas, e muito menos a recuperação de créditos nas aquisições. Contudo, este deve se atentar para a possibilidade de ser responsabilizado solidariamente pela falta de cumprimento da obrigação principal, conforme possibilidades previstas no Art. 20 do RICMS/PR:

São **solidariamente** responsáveis em relação ao imposto (vide art. 21 da Lei n. 11.580/96 – “Lei Orgânica do ICMS”):

[...]

IV - o contribuinte **substituído**, quando:

- a) **o imposto não tenha sido retido**, no todo ou em parte, pelo substituto tributário;
- b) tenha ocorrido **infração** à legislação tributária para a qual o contribuinte substituído tenha concorrido;
- c) a informação ou declaração de que dependa o cumprimento de obrigação decorrente de substituição tributária não tenha sido prestada, tenha sido feita de forma **irregular** ou tenha sido apresentada **fora do prazo** regulamentar pelo contribuinte substituído;
- d) receber mercadoria **desacompanhada** do comprovante de recolhimento do imposto, nas situações em que o pagamento é exigido por ocasião da ocorrência do fato gerador (Lei n. 15.610, de 22 de agosto de 2007).

*(grifos nossos)*

Assim, conforme determinadas situações específicas, detalhadas acima, que por sua vez são equivalentes ao art. 21, Inc. IV, alínea “a”, da Lei n. 11.580/1996 (Lei Orgânica do ICMS), o contribuinte substituído pode ser considerado como solidariamente responsável a retenção do imposto.

Esta situação é importante, visto que processos com este enquadramento legal são relativamente comuns e podem ser encontrados consultando-se a página oficial<sup>16</sup> do Departamento de Imprensa Oficial do Estado do Paraná (DIOE), onde podem ser consultados vários casos de autuações realizadas pelo fisco, como os reproduzidos nos Processos Administrativos Tributários (PAFs), a seguir.

No caso retratado na Figura 1, o fisco realizou uma autuação pela empresa ter deixado de pagar o imposto na forma e prazos previstos na legislação, o primeiro contribuinte identificado é o autuado principal, enquanto o que aparece em sequência é o solidário, que por sua vez interpôs apelo alegando não conhecimento às operações, contudo esta foi rejeitada sem divergência pela Fazenda Pública, mas teve recurso desprovido por desempate de votos.

**Figura 1 – PAF Contribuinte Solidário**

Acórdão.....	2303/2010 4ª CÂMARA	P.A.F.: 6515747-0
Data da Sessão.....	24/11/2010	
Autuado.....	OCIDENTAL DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA - EZÍDIO GUERINO-JOSMAR AUGUSTO PINHEIRO OCHELISKI	
Procurador(es).....	LAERCIO ALCANTARA DOS SANTOS	
Relator(a).....	Everton Calamucci	
Vogal Designado.....	Maristela Deggerone	
<p>ICMS - Deixar de pagar o imposto na forma e no prazo previstos na legislação. Alcool etílico hidratado.</p> <p>Mantem-se a exigência por restar comprovada a ausência de recolhimento do ICMS referente as operações próprias, cujo vencimento ocorre na data da saída da mercadoria do estabelecimento do primeiro autuado. Correta a inclusão no polo passivo do solidário com fundamento no art. 54 da Lei n. 11.580/1996.</p> <p>Preliminares de nulidade do auto de infração, arguidas pelos sujeitos passivos, rejeitadas sem divergência.</p> <p>Preliminar de não conhecimento do apelo interposto pelo sujeito passivo solidário, arguida pela Fazenda Pública, rejeitada sem divergência.</p> <p>Recursos Voluntários conhecidos e não providos por unanimidade o do primeiro sujeito passivo e por desempate quanto ao do solidário.</p>		

<sup>16</sup> Página oficial do DIOE: <http://www.imprensaoficial.pr.gov.br>

Fonte: Diário Oficial Executivo (DOE) do Estado do Paraná - Edição Digital nº 8477 de 31 de Maio de 2011.

Já na situação apresentada pela Figura 2, foi realizada a inclusão de um posto de combustíveis por ter recebido mercadoria sem a guia de recolhimento do imposto devido por substituição tributária, em desacordo ao estabelecido no art. 21, Inciso IV, alínea “d”, do RICMS/PR.

### Figura 2 – PAF Contribuinte Solidário II

Acórdão.....:	254/2011 4ª CÂMARA	P.A.F.: 6544628-6
Data da Sessão.....:	23/02/2011	
Autuado.....:	CAMACUÃ-TRANSPORTES DE PETRÓLEO LTDA - AUTO POSTO TISSU LTDA.	
Procurador(es).....:	ADRIANE RAVELLI MILTON COUTINHO DE MACEDO GALVÃO	
Relator(a).....:	Antônio Spolador Jr.	
Vogal Designado.....:	Maristela Deggerone	
<p>ICMS - Deixar de recolher o ICMS na forma e no prazo previstos na legislação.</p> <p>A inclusão no polo do sujeito passivo solidário decorre de disposição legal, pois recebeu mercadoria sem a guia do recolhimento do imposto devido pelo regime de substituição tributária, pois o vencimento do imposto ocorre por ocasião do fato gerador.</p> <p>Recurso Voluntário conhecido e não provido por desempate.</p>		

Fonte: DOE/PR - Edição Digital nº 8477 de 31 de Maio de 2011.

Por fim, na situação apontada na Figura 3, também é realizado enquadramento de contribuinte como solidário, pois este, segundo consta no PAF, atuou em conjunto com o autuado principal, praticando atos lesivos à Fazenda Pública, em desacordo ao estabelecido no Art. 20, Inc. IV, alínea “b” do RICMS/PR e art. 21, inc. IV, alínea “a”, da Lei Orgânica do ICMS.

### Figura 3 – PAF Contribuinte Solidário III

Acórdão.....: 350/2011 2ª CÂMARA P.A.F.: 6522981-1  
 Data da Sessão.....: 28/02/2011  
 Autuado.....: DCP DIST. COM. DE PETRÓLEO LTDA - EDUARDO DA SILVA PRADO JR. LUIZ FERNANDO BENVENUTTI E OUTROS.  
 Procurador(es).....: LUIZ CARLOS AVILA JÚNIOR  
 Relator(a).....: Flavio J. Deffert

ICMS - Consignar em documento fiscal importância diversa do efetivo valor da operação com álcool etílico hidratado carburante.

O conjunto probatório confirma o entendimento fiscal quanto ao cometimento da infração apontada. Prevalece a medida quanto aos solidários, pois as provas indicam que estes atuaram em conjunto para a prática dos atos lesivos à Fazenda Pública descritos na exordial. Revel o primeiro sujeito passivo.

Preliminares de nulidade da medida, por falta de termo de início de ação fiscal e cerceamento de defesa com argumentos em diversos núcleos, rejeitadas por unanimidade.

Recursos Ordinários interpostos pelos solidários não providos por maioria.

Fonte: DOE/PR - Edição Digital nº 8477 de 31 de Maio de 2011.

#### 4.3.1 Da situação antes das mudanças na tributação do Etanol

O setor de combustíveis no estado do Paraná sofreu uma modificação significativa neste ano de 2011 com a publicação do Decreto 1.165 de 18 de abril de 2011, que alterou a forma de tributação do Etanol no estado do Paraná, passando a ser uma combinação de pauta e mark-up simultaneamente.

Contudo, antes disso, o segmento do setor de combustíveis que comercializa este produto, principalmente os distribuidores, encontrava-se numa situação de difícil sustentabilidade no mercado paranaense, com muitas irregularidades que prejudicavam a sua comercialização por empresas idôneas. As principais irregularidades encontradas no setor de combustíveis estão relacionadas com a tributação, ao menos é o que afirma os três maiores sindicatos do setor no Brasil: Sindicombustíveis-PR, Brasilcom e Sindicom, em estudo<sup>17</sup> publicado em março de 2011.

Neste estudo, é apontado que o mercado de combustíveis no estado paranaense tem como característica uma grande quantidade de distribuidoras de pequeno porte, que por sua vez, antes da mudança na tributação do Etanol no Paraná, em algumas situações estas empresas comercializam tal produto com

<sup>17</sup> SINDICOM, Combate às fraudes no setor de combustíveis.

preços abaixo do valor de custo do mercado, sendo que na grande maioria desses casos, apesar de possuírem uma considerável dificuldade de viabilidade econômica, atuavam no mercado de forma a lesionar o Erário Público, por meio da evasão fiscal, prejudicando também outras companhias idôneas que realizavam a retenção de todos os impostos de forma correta e tentam se estabelecer no mercado.

Estas empresas cometiam vários tipos de irregularidades, como fraudes fiscais, onde o álcool era oferecido a preços inferiores ao de custo praticado por outros distribuidores idôneos.

Uma destas práticas é o subfaturamento nos seus preços, onde uma distribuidora comercializava com preços do produto muito inferior ao preço de custo médio do mercado, conseqüentemente, como o produto até antes da mudança na forma de cálculo da substituição tributária, no Paraná, era realizada por Margem de Valor Agregado (MVA), aplicando-se um percentual sobre o valor dos produtos, o valor do imposto a recolher era muito menor. Por outro lado, a empresa possuía um acordo com o comprador para que este lhe restituísse o ágio “por fora”, ou seja, sem os devidos registros fiscais.

E ainda, em outras situações, distribuidoras laranjas<sup>18</sup>, que serviam apenas para faturar notas fiscais, não possuindo estrutura operacional, nem sequer patrimônio, e por isso, logicamente, não realizavam o recolhimento dos impostos devidos, o que possibilitava a venda para postos de combustíveis a preços muito baixos, que na verdade, assim acabavam servindo apenas como intermediadoras entre usinas e postos, já que o faturamento entre estes, por questões legais, não pode ser direto, necessitam de um intermediário, uma distribuidora. Apenas com procedimentos semelhantes a este, cinco distribuidoras de Etanol devem ao fisco cerca de R\$ 1 bilhão (NASCIMENTO, 2010).

O problema é que de acordo com Rogge<sup>19</sup> (2011), estas distribuidoras desaparecem após o início de procedimentos de fiscalização realizados pela Receita Estadual, deixando enormes dívidas ativas para trás, explica que:

Em casos de irregularidades, a legislação estabelece a cobrança do imposto devido, além de multa pecuniária. Também é possível pedir o

---

<sup>18</sup> Segundo definição dada pelo Juiz de Direito George Hamilton Lins Barroso, laranja é um indivíduo, nem sempre ingênuo, cujo nome é utilizado por um terceiro para a prática das mais diversas formas de fraude, operações financeiras e transações comerciais, com a finalidade de escapar do fisco, de aplicar dinheiro originário de atitude ilícita e etc. (Dicionário para Entender o dia a dia em nosso país. 2009).

<sup>19</sup> Clovis Agenor Rogge é Inspetor-Geral de Fiscalização da Secretaria do Estado do Paraná.

cancelamento da inscrição da distribuidora. Mas fica difícil reaver a dívida, pois as distribuidoras não têm garantias nem patrimônio e estão registradas em nome de terceiros. (Clovis Agenor Rogge. Combate às fraudes no setor de combustíveis, 2011. p. 19).

Assim, esta era a realidade do mercado de Etanol no estado do Paraná, que até então era um dos poucos estados do país que ainda tinham a tributação deste produto realizada unicamente pela MVA (até então - além do Paraná, apenas Rio Grande do Sul e São Paulo ainda utilizavam este método).

#### 4.3.2 Da Substituição Tributária nas operações com Etanol

No que se refere às operações com AEHC, conforme disposto no Inciso IV do Art. 489, a distribuidora de combustíveis é sujeito passivo por substituição tributária, e desta forma responsável pelo recolhimento e retenção do imposto em relação às operações realizadas, comumente, pelo posto revendedor varejista até o consumidor final.

Deste modo, se destaca novamente a eficácia do instituto da substituição tributária, uma vez que o fisco consegue racionalizar a fiscalização, assim, para não necessitar fiscalizar todos os postos de combustíveis, verificando se nas vendas realizadas por estes o ICMS está de fato sendo destacado corretamente, dentre outros procedimentos comuns necessários, torna-se inviável o desempenho da fiscalização de forma eficaz. Mesmo porque, pela grande quantidade de postos e operações realizadas por estes (idealize cada abastecimento que é realizado diariamente em um posto de combustível e o volume de pequenas operações). Ao invés disso, a legislação paranaense, assim como na maior parte do país, impõe ao distribuidor a responsabilidade por realizar a retenção do imposto que incidirá nas operações subsequentes.

##### 4.3.2.1 Do cálculo da Substituição Tributária

Após devidamente esclarecido que o único produto pelo qual o estabelecimento distribuidor em estudo é responsável pela retenção do ICMS nas operações próprias e subsequentes é o Etanol. Faz-se necessário entender a nova sistemática do cálculo da substituição tributária.

Primeiramente, cabe evidenciar que nas operações com este produto realizadas por distribuidor de combustíveis foi adotada uma nova sistemática para obtenção da base de cálculo da substituição tributária do ICMS incidente a partir de 1º de Maio de 2011 com a publicação do Decreto 1.165/11 do RICMS/PR. Sendo que para melhor entendimento, reproduzimos parte do Art. 490-A do mesmo dispositivo legal, consolidado:

**SUBSEÇÃO II**

**DO CÁLCULO DO IMPOSTO RETIDO E DO MOMENTO DO PAGAMENTO**

Art. 490-A. Na falta dos preços a que se refere o art. 490, **a base de cálculo será** o montante formado pelo preço estabelecido por autoridade competente para o sujeito passivo por substituição tributária, ou, em caso de inexistência desse, pelo valor da operação acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, tributos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, **adicionados, ainda, em ambos os casos, do valor resultante da aplicação dos percentuais de MVA** - margem de valor agregado divulgados em Ato COTEPE, publicado no Diário Oficial da União, observado o disposto no art. 490-B.

[...]

§ 3º Nas operações com AEHC a **base de cálculo não poderá ser inferior, por litro**, ao valor do Preço Médio Ponderado a Consumidor Final do Combustível - **PMPF** divulgado em Ato COTEPE.

*(grifos nossos)*

Portanto o estado do Paraná passou a utilizar a MVA, conforme percentual divulgado em Ato da Comissão Técnica Permanente do ICMS (COTEPE), e quando o valor obtido na base de cálculo da substituição tributária for inferior, por litro, ao valor do Preço médio ponderado a consumidor final de combustíveis PMPF, conforme valores publicados em Ato COTEPE, estes serão utilizados.

Convém destacar, que o imposto a ser retido por substituição tributária será calculado mediante aplicação da alíquota interna do produto sobre a base de cálculo obtida na forma definida do item anterior, deduzindo-se, quando houver, o valor do imposto incidente na operação própria (Art. 490-E do Decreto 1.980/2007).

Em outras palavras, na realidade foi criado um tipo de “pisso” para a Substituição Tributária, que por sua vez será o próprio valor do PMPF vigente. Sendo que, via de regra deverá ser calculado o imposto devido por substituição tributária com base no MVA e, excepcionalmente, pelo PMPF, caso este critério resulte em valor superior ao aplicado pelo método anterior.

Para facilitar o entendimento iremos realizar exemplificação de uma operação interna (dentro do estado) de venda de etanol por uma distribuidora de combustível com destino a varejista com base nos valores vigentes em 1º de Outubro de 2011:

MVA: 25,00% (vide Ato COTEPE/MVA nº 08, de 28 de setembro de 2011);

PMPF: R\$ 2,05 (vide Ato COTEPE/PMPF nº 18, de 22 de setembro de 2011).

**Tabela 2 – Exemplo 1: Cálculo e utilização correta de Base do ICMS-ST por MVA**

Qtde	Vlr Unit	Valor Produtos	Base ICMS Próprio (66,67%)	Valor ICMS Próprio (18%)	Base ICMS ST (MVA)	Valor ICMS ST	Valor Total Nota Fiscal
10.000	1,65	16.500,00	11.000,55	1.980,10	20.625,00	1.732,40	18.232,40

Fonte: Tabela elaborada pelos autores.

FÓRMULA BASE ICMS-ST POR MVA = [Base ICMS-ST = 16.500 (Valor dos Produtos) + 25% (MVA)].

Na Tabela 2, para obtenção da base de cálculo do ICMS ST foi utilizada a MVA. Com o valor unitário do produto a R\$ 1,65, o valor obtido pela divisão da Base de Cálculo do ICMS-ST (20.625,00) pela quantidade de produto (10.000 litros) é de 2,0625, ou seja, superior ao PMPF de 2,05. Caso fosse inferior, deveria ser utilizado o método do PMPF. Portanto, o cálculo já está correto.

**Tabela 3 – Exemplo 2: Cálculo e utilização incorreta de Base do ICMS-ST por MVA**

Qtde	Vlr Unit	Valor Produtos	Base ICMS Próprio (66,67%)	Valor ICMS Próprio (18%)	Base ICMS ST (MVA)	Valor ICMS ST	Valor Total Nota Fiscal
10.000	1,63	16.300,00	10.867,21	1.956,10	20.375,00	1.711,40	18.011,40

Fonte: Tabela elaborada pelos autores.

Nesta outra situação acima, apresentada na Tabela 3, o imposto está sendo calculado por meio da MVA e resultará num cálculo com utilização inadequada. Pois com o valor unitário do produto a R\$ 1,63, o valor obtido pela divisão da Base de Cálculo do ICMS-ST calculado por MVA (20.375,00) pela quantidade de produto (10.000 litros) é de 2,0375. Sendo assim, inferior ao PMPF de 2,05. Portanto, o

correto é tributar a operação utilizando-se o método que resultar no maior valor, neste caso, o PMPF.

Assim, nesta situação, o critério correto para determinação da base de cálculo do ICMS ST da operação por meio do PMPF é da seguinte forma:

**Tabela 4 – Exemplo 2: Cálculo e utilização correta de Base ICMS-ST por PMPF**

Qtde	Vlr Unit	Valor Produtos	Base ICMS Próprio (66,67%)	Valor ICMS Próprio (18%)	Base ICMS ST (PMPF)	Valor ICMS ST	Valor Total Nota Fiscal
10.000	1,63	16.300,00	10.867,21	1.956,10	20.500,00	1.733,90	18.033,90

Fonte: Tabela elaborada pelos autores.

FÓRMULA BASE ICMS-ST POR PMPF = [Base ICMS-ST = 10.000 (Quantidade) x 2,05 (PMPF)].

Deste modo, analisando-se a tabela 4, acima, percebe-se que o valor obtido pela divisão da Base de Cálculo do ICMS-ST (20.500,00) pela quantidade de produto (10.000 litros) é de 2,05, assim superior ao índice obtido na tabela 3 (2,0375). Por fim, este é o cálculo adequado para a base da ST nestas condições.

#### 4.3.2.2 *Análise das mudanças na forma de tributação do ICMS ST*

Num primeiro momento, sem realizar apreciações mais criteriosas, pode chegar-se a conclusão que o estado paranaense está agindo de forma até gananciosa, ao onerar ainda mais a carga tributária existente sobre os combustíveis.

Contudo, este seria uma concepção precipitada e limitada, pois ao se realizar um estudo mais abrangente sobre estas mudanças, e considerando-se o histórico de sonegação que vivenciava o setor, que prejudicava a todos os empresários que trabalhavam legalmente, e até mesmo a própria sociedade, podemos perceber que esta mudança visa equalizar a carga tributária entre os contribuintes, impedindo possíveis engenharias tributárias ilegais realizadas por contribuintes providos de má-fé. Mesmo porque, a alíquota do ICMS cobrado no Paraná de 18%, a segunda mais baixa de todo o território nacional, ficando atrás apenas de São Paulo (12%), já que no restante do país, a média é de 25% (NASCIMENTO, 2010).

Merece destaque que este modelo de tributação foi inspirado no utilizado no Estado de Santa Catarina, que após a adoção pelo Estado do Paraná, teve aceitação total no Sul do país com o Estado do Rio Grande do Sul também utilizando o mesmo modelo de tributação a partir de 1º de Setembro de 2011 (Livro III, Art. 132, § 5º do Decreto 37.699/97 - RICMS/RS).

Logo, é fato que segundo divulgações nas publicações do Sindicom, e por relatos dos próprios comerciantes, em Estados que utilizavam somente o PMPF para cálculo do ICMS-ST, distribuidoras “não idôneas” emitiam documentos fiscais com o valor da operação própria superfaturado, desta forma, majorava o valor do ICMS da operação própria, e assim, o crédito a ser compensado pelo débito por substituição tributária.

O problema é que o imposto sobre as operações próprias não era recolhido, mesmo que a distribuidora seja notificada para o recolhimento deste imposto, por tratar-se de empresa geralmente fictícia, conhecidas no mercado como “Distribuidoras barrigas de aluguel” e em nome de laranjas (conforme abordado no item 4.3.1). Ou então, estes débitos eram compensados contra precatórios ou títulos podres adquiridos com deságio<sup>20</sup>.

Neste sentido, com a promulgação da EC nº 62/2009 que alterou o art. 100 da CF e acrescentou o art. 97 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), o Superior Tribunal de Justiça (STJ) do Estado do Paraná, amparado pela Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) emitida pelo STF, editou a Súmula nº 20, reproduzida abaixo, e desta forma vem extinguindo quaisquer processos que estejam tramitando e abordem o tema de compensação de tributos com precatórios.

Em face do regime especial de pagamento introduzido pela Emenda Constitucional nº 62/2009 (art. 97, ADCT), adotado pelo Decreto Estadual nº 6335/2010-PR, carece de interesse processual o demandante da compensação de débito tributário com crédito representado por precatório; nas ações em andamento fundamentadas no art. 78 do ADCT, extingue-se o processo sem resolução de mérito (art. 267, VI do CPC).

Desta forma, o STJ, pelo reconhecimento da revogação implícita do referido dispositivo legal, instituiu novo Regime Especial de pagamento de precatórios, revogando a anterior, que por sua vez permitia esta compensação (Recurso de Mandado de Segurança 2010/0068373-8).

---

<sup>20</sup> SINDICOM, Combate às fraudes no setor de combustíveis.

#### Figura 4 – Glosa de créditos oriundos de precatórios

Acórdão.....: 160/2011 2ª CÂMARA	P.A.F.: 6528452-9
Data da Sessão.....: 09/02/2011	
Autuado.....: ESTRADA DISTRIBUIDORA DE DERIVADOS DE PETROLEO LTDA	
Procurador(es).....: LAERCIO ALCANTARA DOS SANTOS	
Relator(a).....: Gilberto Gilberti	
<p>ICMS - Glosa de crédito.</p> <p>Não se mostra consentâneo com os princípios que regem o tributo, a escrituração, em conta gráfica como crédito fiscal, de parcela de direito creditório proveniente de cessão de precatório requisitório, mormente quando este aspecto não está autorizado por decisão judicial e reste como núcleo do lançamento de ofício.</p> <p>Multa e juros nos termos da legislação.</p> <p>Preliminares rejeitadas.</p> <p>Recurso Ordinário desprovido. Decisão unânime.</p>	

Fonte: DOE/PR - Edição Digital nº 8477 de 31 de Maio de 2011.

Assim, apenas tributos vencidos até 31 de outubro de 2009 poderão ser compensados com precatórios pelo contribuinte devedor. Por fim, o STF, por meio de Ação Cautelar na Ação Direta de ADI nº 2362, foi suspenso o art. 78 do ADCT, e o parcelamento dos precatórios conforme suas disposições, não existindo mais compensação tributária de precatórios com esta fundamentação legal.

#### Figura 5 – Glosa de créditos oriundos de precatórios II

Acórdão.....: 25/2011 1ª CÂMARA	P.A.F.: 6528474-0
Data da Sessão.....: 19/01/2011	
Autuado.....: ESTRADA DISTRIBUIDORA DE DERIVADOS DE PETROLEO LTDA	
Procurador(es).....: LAERCIO ALCANTARA DOS SANTOS	
Relator(a).....: Homero A. Córdova	
<p>ICMS - Creditamento indevido. Estorno.</p> <p>A autuada lançou na GIA-ICMS a título de outros créditos valor relativo a precatório adquirido de terceiros, procedimento sem amparo na legislação do imposto. A alegação de que está discutindo no judiciário a possibilidade de compensação não justifica a apropriação do crédito. Correta a decisão singular ao manter a medida.</p> <p>Preliminar de nulidade rejeitada.</p> <p>Recurso Voluntário não provido. Decisões unânimes.</p>	

Fonte: DOE/PR - Edição Digital nº 8477 de 31 de Maio de 2011.

No caso evidenciado nas Figuras 4 e 5, acima, o contribuinte autuado em ambos os casos, conforme disposto em decisão proferida pelo STF por meio da ADI nº 2362, foi autuado pelo lançamento e compensação indevida de crédito relativo a precatório adquirido de terceiros.

Com este tipo de artifício, distribuidores que lesionavam o Erário Público, por não recolher devidamente os impostos, eram capazes de vender o produto mais barato de que o concorrente idôneo, pois os preços que praticavam refletiam o custo de oportunidade proporcionado pela sonegação e informalidade, e não pela composição de seus custos reais. Assim, fadava distribuidores que operam nas normas da legislação à falência, pois não eram capazes de competir com os preços oferecidos com a concorrência desleal.

Conseqüentemente, o estado deixava de arrecadar dos distribuidores idôneos, pois estes tinham suas vendas reduzidas consideravelmente e por outro lado, obviamente não arrecadava impostos de contribuintes que se utilizam de ferramentas ilícitas (evasão fiscal).

Enfim, a sonegação fiscal prejudica não apenas o distribuidor, mas sim todos os agentes envolvidos na cadeia, sejam produtores, revendedores, e também o Estado, União e a sociedade, visto que a capacidade de investimento do poder público fica fortemente prejudicada, ainda mais que estas práticas colaboram com o aumento da corrupção e do crime organizado.

É comprovado que criminosos são atraídos para o ramo da distribuição e revenda pelo fato de ser muito alta a tributação dos combustíveis, e ser nítida até então a possibilidade de se sonegar o mesmo e lavar dinheiro que é proveniente de operações ilegais e criminosas, como o narcotráfico. Neste sentido, foi noticiado pela Agência Estadual de Notícias do Governo do Estado do Paraná em 22 de junho de 2011<sup>21</sup>, o cancelamento da Inscrição Estadual de cinco empresas distribuidoras de combustíveis, especialmente de etanol, resultado de um intenso trabalho que a SEFA vem realizando a fim de evitar este tipo de prática que culmina na concorrência desleal, aplicando a cassação destas inscrições estaduais com base no art. 123 § 1º alínea b do RICMS/PR, as dívidas somadas apenas por estas empresas ultrapassam R\$ 460 milhões.

Art. 123. Sem prejuízo das disposições do art. 122, será **cancelada** a inscrição do estabelecimento que adquirir, distribuir, transportar, estocar ou revender derivados de petróleo, gás natural e suas frações recuperáveis, álcool etílico hidratado carburante e demais combustíveis líquidos carburantes, em desconformidade com as especificações estabelecidas pelo órgão regulador competente (Lei n. 14.701/2005).

---

<sup>21</sup> PARANA, AGÊNCIA ESTADUAL DE NOTÍCIAS DO GOVERNO DO ESTADO DO. **Receita Estadual anula inscrição de cinco distribuidoras de combustíveis**. Disponível em: <<http://www.aen.pr.gov.br/modules/noticias/article.php?storyid=64342&tit=Receita-Estadual-anula-inscricao-de-cinco-distribuidoras-de-combustiveis->> Acesso em 24 de junho de 2011.

§ 1º Acarretará, ainda, o cancelamento da inscrição no CAD/ICMS:

a) o cancelamento ou a suspensão do registro ou da autorização para o exercício da atividade do estabelecimento pela Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis - ANP;

b) a existência de débitos inscritos em **dívida ativa**, sem exigibilidade suspensa, em valor **superior ao capital social**;

c) a certificação de rompimento do lacre fixado em bombas de combustível ou a ocorrência de fraude no totalizador de volumes da bomba de combustível;

d) a apreensão de notas fiscais que estejam sendo utilizadas em local diverso do estabelecimento, sem autorização da CRE.

*(grifos nossos)*

Finalmente, entende-se que as mudanças na forma de tributação do etanol trouxeram efeitos muito benéficos, possibilitando aos estabelecimentos que o comercializam de forma legal competirem no mercado de forma igualitária, permitindo que um dos setores que mais contribuem para a arrecadação de ICMS no estado do Paraná continuem a operar de forma sustentável, e, conseqüentemente, o poder público pode desempenhar suas funções sem que seja prejudicada a sua capacidade de investimento.

Notadamente, conforme afirmam os empresários da área, bem como o da empresa objeto deste estudo, houve um significativo aumento das vendas após a alteração da legislação, conforme pode ser constatado mais adiante na Tabela 5 – Demonstrativo de cálculo de débitos do PIS e da COFINS sobre Etanol: Optantes do Regime Especial, onde nos quatro primeiros meses de 2011 antes da alteração na legislação, de janeiro à abril as vendas foram de 1.128,50 m<sup>3</sup> de etanol, enquanto que período imediatamente após a mudança, de maio à agosto foram de 2.567,00 m<sup>3</sup>, um aumento em torno de 130%.

Outro fator que evidencia ainda mais esta mudança é que no início do ano o setor de Etanol estava fortemente aquecido, segundo os próprios empresários do setor, apresentando uma demanda muito forte do produto, o que não permitiu que o resultado das vendas fosse ainda pior nos meses de janeiro a março. Contudo, no mês de abril o preço de venda entre as distribuidoras de combustíveis que se utilizavam de métodos de evasão fiscal era tão grande para outras empresas idôneas, que as vendas foram apenas de 59m<sup>3</sup> na empresa estudada, situação que

provavelmente iria se repetir nos meses seguintes caso não houvesse alguma intervenção do fisco, como o que ocorreu. Assim, comparando abril aos períodos seguintes, constata-se um grande aumento com elevada acentuação, em maio as vendas foram de 199 m<sup>3</sup>, crescimento de cerca de 240% em comparação a abril, já em junho as vendas foram de 737 m<sup>3</sup>, aumento de 1.150% em comparação ao mesmo mês.

#### 4.4 DO PIS E DA COFINS NAS OPERAÇÕES COM ETANOL

Conforme abordado no Item 2.5.3.1, as pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Real, que é o caso da empresa em estudo, são tributadas pelo Regime de Incidência Não-Cumulativa do PIS e da COFINS. E ainda, posteriormente que o único produto comercializado pela mesma que possui retenção dos impostos supracitados é justamente o Etanol, de forma semelhante ao que ocorre no ICMS, já que os outros produtos, Gasolina e Diesel, tem retenção na fonte, refinaria de petróleo ou importador (Art. 5º da Lei nº 9.718/98).

Assim, dentro do Regime da Não-Cumulatividade do PIS e da COFINS, temos uma primeira possibilidade de tributação, que é por meio de alíquotas em percentual aplicado sobre a receita bruta auferida (contribuintes não optantes pelo RECOB) art. 5º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, com a redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008.:

Art. 5º A Contribuição para o PIS/Pasep e a **COFINS incidentes sobre a receita bruta auferida** na venda de álcool, inclusive para fins carburantes, serão calculadas com base nas alíquotas, respectivamente, de:

I - **1,5%** (um inteiro e cinco décimos por cento) e **6,9%** (seis inteiros e nove décimos por cento), no caso de produtor ou importador; e

II - **3,75%** (três inteiros e setenta e cinco centésimos por cento) e **17,25%** (dezessete inteiros e vinte e cinco centésimos por cento), no caso de distribuidor.

*(grifos nossos)*

E uma segunda forma, que é autorizada pelo § 4º do Art. 5º deste mesmo dispositivo legal e atualizado pelo Decreto nº 6.573, de 19 de Setembro de 2008:

§ 4º O **produtor**, o importador e o **distribuidor** de que trata o caput deste artigo poderão optar por **regime especial** de apuração e pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, no qual as alíquotas específicas das contribuições são fixadas, respectivamente, em:

I - **R\$ 8,57** (oito reais e cinquenta e sete centavos) e **R\$ 39,43** (trinta e nove reais e quarenta e três centavos) **por metro cúbico de álcool**, no caso de venda realizada por produtor ou importador; e

II - **R\$ 21,43** (vinte e um reais e quarenta e três centavos) e **R\$ 98,57** (noventa e oito reais e cinquenta e sete centavos) **por metro cúbico de álcool**, no caso de venda realizada por distribuidor.

*(grifos nossos)*

Este método se realiza através da aplicação de alíquotas (em reais), conforme divulgadas acima, sobre a quantidade de produto vendido por metro cúbico (m<sup>3</sup>), que com base no § 4º do art. 5º da Lei nº 9718/98, sendo utilizadas como alíquotas os valores destacados acima, conforme o enquadramento do contribuinte.

Desta forma, visto que para se realizar o cálculo do PIS e COFINS devido pelo método dos optantes pelo RECOB ser com base na quantidade de produto vendido (m<sup>3</sup>). E por outro lado, o total de imposto devido pelos contribuintes não optantes calculado através da aplicação de um percentual sobre a receita bruta auferida na venda de álcool. Assim, podemos constatar que em determinados casos poderá ser mais viável a opção pelo regime especial, ou não, conforme for o valor da venda, uma vez que dependendo do valor da receita auferida pelo método da não opção do regime poderá ser superior ou inferior do que se fosse optante pelo mesmo.

#### 4.4.1 Operações de revenda de combustível

Atualmente a empresa em estudo é optante pelo regime especial de apuração e pagamento do PIS e da COFINS sobre combustíveis, o RECOB, isto significa que a empresa realizará, por metro cúbico de álcool, a aplicação das alíquotas previstas no § 4º do Art. 5º da Lei nº 9.718/1998, de R\$ 21,43 e R\$ 98,57, respectivamente, sobre as vendas auferidas de Etanol.

Com base nos relatórios de venda da empresa, foi elaborado Demonstrativo do débito das contribuições do PIS e da COFINS nos três primeiros trimestres de 2011:

#### **Tabela 5 – Demonstrativo de cálculo de débitos do PIS e da COFINS sobre Etanol: Optantes do Regime Especial**

Período	Vendas (litros)	Base de Cálculo (M³)	Débito PIS (R\$ 21,43)	Débito COFINS (R\$ 98,57)
JANEIRO	457.000,00	457,00	9.793,51	45.046,49
FEVEREIRO	389.500,00	389,50	8.346,99	38.393,02
MARÇO	223.000,00	223,00	4.778,89	21.981,11
ABRIL	59.000,00	59,00	1.264,37	5.815,63
MAIO	199.000,00	199,00	4.264,57	19.615,43
JUNHO	737.000,00	737,00	15.793,91	72.646,09
JULHO	869.000,00	869,00	18.622,67	85.657,33
AGOSTO	762.000,00	762,00	16.329,66	75.110,34
SETEMBRO	732.000,00	732,00	15.686,76	72.153,24
<b>Subtotal</b>	<b>4.427.500,00</b>	<b>4.427,50</b>	<b>94.881,33</b>	<b>436.418,68</b>
<b>Total PIS/COFINS</b>	-	-	-	<b><u>531.300,00</u></b>

Fonte: Tabela elaborada pelos autores com base nas informações fornecidas pela empresa objeto de estudo

Por outro lado, caso a empresa não optasse pelo referido regime especial, deveria realizar o recolhimento com base nas alíquotas diferenciadas do art. 5º da Lei nº 9.718/98, de 3,75% e 17,25% para o PIS e a COFINS, respectivamente, aplicando-as sobre a receita bruta auferida nas vendas de Etanol, excluindo da base de cálculo das contribuições: vendas canceladas; descontos incondicionais concedidos; IPI; ICMS cobrado por Substituição Tributária destacado no documento fiscal (Inciso I, §2º do Art. 3º da Lei nº 9.718/98).

**Tabela 6 – Demonstrativo de cálculo de débitos do PIS e da COFINS sobre Etanol: Não Optantes do Regime Especial**

(continua)				
Período	Receita Bruta (R\$)	Base de Cálculo (R\$)	Débito PIS (3,75%)	Débito COFINS (17,25%)
JANEIRO	737.694,10	689.989,58	25.874,61	119.023,20
FEVEREIRO	652.080,46	609.912,37	22.871,71	105.209,88
MARÇO	449.104,97	420.062,70	15.752,35	72.460,82
ABRIL	142.400,00	133.191,40	4.994,68	22.975,52
MAIO	329.535,00	298.343,41	11.187,88	51.464,24
JUNHO	1.184.057,06	1.018.484,71	38.193,18	175.688,61
JULHO	1.359.449,58	1.190.188,83	44.632,08	205.307,57

**Tabela 6 – Demonstrativo de cálculo de débitos do PIS e da COFINS sobre Etanol: Não Optantes do Regime Especial**

Período	Compras (litros)	Base de Cálculo (M³)	Débito PIS (R\$ 8,57)	(conclusão)
				Débito COFINS (R\$ 39,43)
<b>AGOSTO</b>	<b>1.200.538,67</b>	<b>1.050.728,51</b>	<b>39.402,32</b>	<b>181.250,67</b>
<b>SETEMBRO</b>	1.175.309,66	1.029.167,86	38.593,79	177.531,46
<b>Subtotal</b>	<b>7.230.169,50</b>	<b>6.440.069,37</b>	<b>241.502,60</b>	<b>1.110.911,97</b>
<b>Total PIS/COFINS</b>	-	-	-	<b><u>1.352.414,57</u></b>

Fonte: Tabela elaborada pelos autores com base nas informações fornecidas pela empresa objeto de estudo.

Nota: Os valores da coluna Base de Cálculo representam a Receita Bruta auferida com o desconto do ICMS-ST (Inciso I, §2º do Art. 3º da Lei nº 9.718/98).

Neste caso, fica evidenciado que é muito vantajoso para a empresa ser optante pelo regime especial, uma vez que a economia fiscal auferida é de R\$ 146.621,28 e R\$ 674.493,29 para o PIS e para a COFINS, respectivamente, totalizando R\$ 821.114,57.

Por outro lado, conforme visto anteriormente, atualmente a opção menos onerosa para aquisição destas mercadorias é adquirir de fornecedores não optantes pelo regime especial, e o fato da empresa compradora ter (ou não) realizado a opção por este regime tributário, não interfere na metodologia dos créditos recuperados nas compras, uma vez que este regime é não cumulativo.

Por fim, o valor de corte para verificar se é mais vantajoso para a empresa é realizar a opção, ou não, pelo regime especial, basta que se realize a seguinte operação:

Alíquota total de PIS e de COFINS para não optantes do regime especial = 21%.

Alíquota total de PIS e de COFINS para optantes do regime especial = R\$ 120,00.

Converte-se a alíquota total de PIS e COFINS para optantes que está em metros cúbicos, para litros:  $R\$ 120,00 / 1000 = R\$ 0,12$ .

Então, divide-se este valor obtido pela alíquota para não optantes do regime especial:  $R\$ 0,12 / 21\% = R\$ 0,5714$ .

Portanto, caso o valor de mercado nas vendas realizadas por empresa distribuidora de combustíveis, excluindo-se o débito de ICMS retido por Substituição Tributária e mantendo-se as atuais alíquotas de PIS e de COFINS, seja superior ao valor de corte de R\$ 0,5714, é mais vantajoso que a empresa seja optante do

regime especial. Por outro lado, caso o valor de mercado, nesta mesma situação seja inferior a este valor, é mais vantajoso que a empresa não seja optante pelo regime especial.

Vale destacar, que este valor de corte obtido, considerando-se a tendência em que o mercado de combustíveis, e especialmente o de Etanol vive, tanto pela escassez de produto nas usinas produtoras, quanto a grande procura pelos consumidores, é demasiadamente difícil que o mesmo retorne num curto prazo de tempo, a ser inferior a R\$ 0,5714 nas vendas pelas distribuidoras de combustíveis.

#### 4.4.2 Operações de aquisição de combustível

As empresas que realizam a apuração e recolhimento das contribuições do PIS e da COFINS por meio do Regime da Não-Cumulatividade têm o direito de creditar-se, a partir do período de enquadramento pelo regime, descontar dos valores de débitos apurados, os créditos decorrentes de bens e serviços adquiridos e a custos, despesas e encargos incorridos.

No caso das aquisições de combustíveis adquiridos para revenda, com exceção àqueles que estejam submetidos à incidência monofásica ou substituição tributária do PIS e da COFINS, é permitido o crédito relativo a estas operações.

Por questões práticas e mercadológicas, será realizada a simulação de aquisição de Etanol apenas de fornecedores entendidos como usinas produtoras, enquanto que a opção de compra de estabelecimentos congêneres será descartada, pois além de possuir grande dificuldade em se adquirir produtos destes fornecedores, pela própria limitação que a ANP impõe, o custo de aquisição de outro distribuidor, geralmente é muito elevado.

Contudo, caso seja uma das alternativas a aquisição de combustível de outro distribuidor de combustíveis, poderá ser utilizado o mesmo fator encontrado nas vendas deste produto, ou seja, o valor de corte de R\$ 0,5714, sendo que acima deste valor é mais vantajosa a aquisição de distribuidora não optante pelo regime especial; enquanto que abaixo é mais vantajoso de distribuidora optante, desde que o valor de aquisição seja o mesmo em ambos os tipos de fornecedores. Pelo fato de que é muito vantajosa a opção pelo regime especial, será razoavelmente difícil encontrar estabelecimentos congêneres que não optem pelo regime especial do RECOB.

Para identificar de qual tipo de fornecedor é mais vantajoso adquiri-lo, pode ser realizado cálculo semelhante ao efetuado para checar qual a opção mais vantajosa de tributação que a empresa pode escolher (nas operações de revenda). Para tanto, igualmente como nas vendas, utiliza-se para cálculo dos créditos, as alíquotas previstas para o PIS e a COFINS, no art. 5º da Lei nº 9.718/98, respectivamente de: 1,5% e 6,9% para as usinas não optantes (pelo regime especial); e de R\$ 8,57 e 39,43 para usinas optantes.

Portanto, o cálculo deverá ser realizado, somando-se os percentuais de PIS e COFINS, bastando que se realize a seguinte operação:

Alíquota total de PIS e de COFINS para não optantes do regime especial = 8,4%.

Alíquota total de PIS e de COFINS para optantes do regime especial = R\$ 48,00.

Converte-se a alíquota total de PIS e COFINS para optantes que está em metros cúbicos, para litros:  $R\$ 48,00 / 1000 = R\$ 0,048$ .

Então, divide-se este valor obtido pela alíquota para não optantes do regime especial:  $R\$ 0,048 / 8,4\% = R\$ 0,5714$ .

Sob um enfoque estritamente tributário, desconsiderando-se fatores extras, como eventuais custos adicionais de transporte ou de condições de pagamento, o valor de corte que definirá qual a opção mais vantajosa na compra de Etanol é de R\$ 0,5714, quando o valor do produto estiver abaixo deste valor, a opção mais vantajosa é a compra de fornecedor optante pelo regime especial, enquanto que se estiver acima deste, a opção mais vantajosa é adquirir de fornecedor não optante, desde que o valor do custo do produto seja o mesmo em ambos os tipos de fornecedores, caso seja diferente, deverá ser comparado caso a caso, verificando-se o valor do crédito em cada operação. Note-se que este é o mesmo valor de corte obtido nas operações de revenda por estabelecimento distribuidor.

Em poder destas informações, as suas aquisições realizadas nos três primeiros trimestres de 2011 foram em sua grande maioria originadas de fornecedores não optantes do regime especial, já que o valor de custo do produto girou bem acima do valor de corte.

Para efeitos didáticos e comparativos, será considerado que a empresa iniciou e encerrou todos os meses com o estoque zerado do produto Etanol, desprezando ainda, eventuais diferenças de temperatura ocorridas no mês, que refletem em

pequenas perdas ou sobras de movimentação durante o período. Este procedimento não causará distorção no resultado, pois, de fato, a empresa trabalha com estoque muito baixo de Etanol.

Esta é uma simulação dos créditos dos impostos nos três primeiros trimestres de 2011, caso todos os fornecedores fossem optantes:

**Tabela 7 – Demonstrativo de cálculo de créditos do PIS e da COFINS sobre Etanol: Optantes do Regime Especial**

Período	Compras (litros)	Base de Cálculo (M³)	Débito PIS (R\$ 8,57)	Débito COFINS (R\$ 39,43)
JANEIRO	457.000,00	457,00	3.916,49	18.019,51
FEVEREIRO	389.500,00	389,50	3.338,02	15.357,99
MARÇO	223.000,00	223,00	1.911,11	8.792,89
ABRIL	59.000,00	59,00	505,63	2.326,37
MAIO	199.000,00	199,00	1.705,43	7.846,57
JUNHO	737.000,00	737,00	6.316,09	29.059,91
JULHO	869.000,00	869,00	7.447,33	34.264,67
AGOSTO	762.000,00	762,00	6.530,34	30.045,66
SETEMBRO	732.000,00	732,00	6.530,34	30.045,66
<b>Subtotal</b>	<b>4.427.500,00</b>	<b>4.427,50</b>	<b>37.943,68</b>	<b>174.576,32</b>
<b>Total PIS/COFINS</b>	-	-	-	<b><u>212.520,00</u></b>

Fonte: Tabela elaborada pelos autores com base nas informações fornecidas pela empresa objeto de estudo

Por outro lado, com base nos relatórios de aquisição de produtos da empresa, segue simulação dos créditos dos impostos nos três primeiros trimestres de 2011, caso todos os fornecedores não fossem optantes pelo regime especial:

**Tabela 8 – Demonstrativo de cálculo de créditos do PIS e da COFINS sobre Etanol: Não Optantes do Regime Especial**

(continua)

Período	Valor Compras (R\$)	Base de Cálculo (R\$)	Débito PIS (1,5%)	Débito COFINS (6,9%)
JANEIRO	647.210,00	647.210,00	9.708,15	44.657,49
FEVEREIRO	578.830,00	578.830,00	8.682,45	39.939,27
MARÇO	313.841,60	313.841,60	4.707,62	21.655,07

**Tabela 8 – Demonstrativo de cálculo de créditos do PIS e da COFINS sobre Etanol: Não Optantes do Regime Especial**

(conclusão)

Período	Compras	Base de Cálculo	Débito PIS	Débito COFINS
---------	---------	-----------------	------------	---------------

	(litros)	(M³)	(R\$ 8,57)	(R\$ 39,43)
<b>ABRIL</b>	68.232,35	68.232,35	1.023,49	4.708,03
<b>MAIO</b>	227.212,51	227.212,51	3.408,19	15.677,66
<b>JUNHO</b>	1.038.447,87	1.038.447,87	15.576,72	71.652,90
<b>JULHO</b>	1.035.698,20	1.035.698,20	15.535,47	71.463,18
<b>AGOSTO</b>	1.050.135,09	1.050.135,09	15.752,03	72.459,32
<b>SETEMBRO</b>	1.096.416,04	1.096.416,04	16.446,24	75.652,71
<b>Subtotal</b>	<b>6.056.023,66</b>	<b>6.056.023,66</b>	<b>90.840,35</b>	<b>417.865,63</b>
<b>Total PIS/COFINS</b>	-	-	-	<b><u>508.705,99</u></b>

Fonte: Tabela elaborada pelos autores com base nas informações fornecidas pela empresa objeto de estudo.

Nota: Os valores da coluna Base de Cálculo são iguais aos do Valor de Compras já que não existe ICMS-ST nas compras realizadas pela empresa objeto estudo no estado do Paraná, além de que esta, por sua vez, é na verdade o sujeito passivo pela substituição tributária.

Conforme pode ser observado, é mais vantajosa tributariamente a opção de compra por usinas produtoras não optantes do regime especial, já que a economia fiscal auferida é de R\$ 52.896,68 e 243.289,31 para o PIS e para a COFINS, respectivamente, totalizando R\$ 296.185,99.

Assim, com base nestas informações foi elaborada uma planilha de custos, com apoio e auxílio da administração da empresa, conforme APÊNDICE A – Tabela de Cálculo Preço Etanol PR (Operações Internas), cadastrando todos os fornecedores de álcool da empresa com as respectivas informações se o mesmo é optante, ou não, pelo regime especial (RECOB), que trabalha de forma independente ao ERP.

Esta planilha é utilizada pelos funcionários responsáveis pelo setor de compras, que por sua vez são os mesmos que atendem aos clientes e inserem os pedidos no sistema de dados. Nesta planilha, é informado o valor do custo por litro do produto na Usina, não devendo ser efetuados desconto de créditos de ICMS nem de PIS e COFINS, pois estes são calculados e abatidos automaticamente conforme o estado de origem do fornecedor, consoante APÊNDICE B – Cadastro da Tabela de Cálculo Preço Etanol PR (Operações Internas). São também informados eventuais custos de coleta do produto no fornecedor, de entrega no cliente, custos referentes a armazenagem do produto, a margem de lucro que se deseja obter naquela operação e por fim, o prazo (em dias) concedido ao cliente para pagamento das duplicatas.

Além de outras funcionalidades, como já informar por qual método a Base de Cálculo da Substituição Tributária está sendo calculada, se é por PMPF ou MVA, também são destacadas outras informações, como o débito total do ICMS Próprio e por Substituição Tributária na operação, o valor de sobre taxa pago quando a operação for tributada pela MVA, e o valor total do imposto a ser retido na operação. As informações são preferencialmente inseridas na planilha utilizando-se como base a unidade de medida litro.

Desta forma, esta possui outras funcionalidades como informar automaticamente ao usuário qual opção de compra é mais vantajosa, mostrando se é de fornecedor optante, ou não optante. Possuindo também um bloqueio para que na possibilidade do valor do crédito de PIS e COFINS na operação seja superior ao valor do débito (R\$ 0,12/litro) resultando assim em saldo credor em conta gráfica, este crédito adicional não seja repassado ao consumidor como forma de desconto no valor final de venda faturada, uma vez que não é interessante para a empresa conceder eventuais descontos em troca de créditos que podem ficar parados em conta gráfica, sem serem utilizados, assim seguramente fariam falta no capital de giro da empresa. Por fim, foi automatizada uma opção onde o usuário pode informar o valor desejado para venda a posto revendedor, e automaticamente a planilha realiza os cálculos, alterando somente a margem da distribuidora, informando qual a margem de lucro que a mesma irá auferir naquela situação.

## 5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

### 5.1 CONCLUSÕES

De forma geral, o objetivo deste estudo foi contribuir com as atividades de administração de uma distribuidora de combustíveis por meio do estudo dos tributos indiretos incidentes em sua atividade, realizando estudo sobre os impactos da mudança na tributação do Etanol, sobre de que formas a opção por regimes especiais poderia influenciar no processo de aquisição e revenda de mercadorias. E, por fim, possibilidades de se utilizar créditos que atualmente estão acumulados em conta gráfica de ICMS.

Neste sentido, verificou-se que a empresa Distribuidora de Combustíveis ABC Ltda., acertadamente realizou a opção pelo regime especial de recolhimento das contribuições do PIS/Pasep e da COFINS, o RECOB, já que do ponto de vista estritamente tributário, conforme evidenciado, somente nos três primeiros trimestres do ano de 2011 esta opção de tributação nas operações de venda, possibilitou uma economia fiscal de R\$ 821.114,57, em comparação caso esta não fosse optante por este regime especial.

Enquanto que, no que se refere às operações de aquisições de combustíveis adquiridos para revenda, ainda com enfoque apenas à vantagem econômica tributária auferida, desconsiderando eventuais custos de transporte adicionais e de condições de pagamento, considerando ainda que o custo de aquisição seja o mesmo em ambos os tipos de empresas que sejam optantes e não optantes, é muito vantajoso para a empresa adquirir Etanol de usinas produtoras que não sejam optantes pelo mesmo regime especial, isto nos casos em que o preço unitário de compra seja superior ao valor de corte de R\$ 0,5714. Desta forma, a compra exclusiva do produto em fornecedores com esta classificação, a economia fiscal perfaz um total de R\$ 296.185,99, ainda neste mesmo período.

Assim, de forma sintetizada, em referência ao regime especial de apuração e pagamento das contribuições do PIS/Pasep e da COFINS, concluímos que atualmente para as empresas distribuidoras de combustíveis no Brasil, é mais vantajoso ser optante deste regime especial, e, por outro lado, adquirir produtos de fornecedores não optantes pelo regime especial.

Contudo, vale destacar que esta situação é aplicável somente nos casos em que os valores de venda e de compra forem superiores ao valor de corte ora supracitado, invertendo-se caso estes valores sejam inferiores, ou seja, a situação mais vantajosa para distribuidoras de combustíveis neste outro cenário seria deixarem de ser optantes pelo regime especial e adquirir produtos de fornecedores optantes por este regime. E ainda que, qualquer variação na legislação deste regime especial, como por exemplo, nas alíquotas em reais (aplicadas sobre a quantidade) ou em percentuais (aplicadas sobre o valor da operação) podem causar variações expressivas nesta análise, devendo ser refeitas e devidamente atualizadas para a conclusão de um novo parecer.

Vale destacar, que a situação atual e também o que se espera para os próximos anos em função da alta demanda do Etanol, que é desproporcional à sua capacidade de produção, mesmo tomando como parâmetro que o mercado neste setor seja de certa forma imprevisível, a tendência é que o seu preço não tenda a diminuir de forma a prejudicar a análise ora realizada.

Seguindo este raciocínio e com base nos relatórios apresentados pela empresa, apenas no período estudado, estas medidas representam uma economia fiscal total de R\$ 1.117.300,56.

Já no que se refere às mudanças na forma de tributação do ICMS por Substituição Tributária nas operações com Etanol, conclui-se que este novo critério no que se refere às operações realizadas por estabelecimentos distribuidores é - em curto prazo benéfico, pois visa coibir as diversas práticas ilegais cometidas por contribuintes providos de má-fé, conforme situações apresentadas anteriormente. E, portanto, apresentando-se assim, como uma ferramenta eficaz para se evitar a evasão fiscal que estava prejudicando severamente o mercado formal de álcool, visto que não existe nenhum tipo de técnica ou procedimento tributário para que o mesmo fosse comercializado abaixo do preço de custo por muitas distribuidoras, mas sim, fraudes fiscais.

Desta forma, estas mudanças atuaram como uma figura protecionista no mercado, que se encontrava em situação caótica, bem como afirmam os próprios administradores de empresas do ramo.

Sob este prisma, com uma análise técnica conclui-se que a base de cálculo do imposto não deverá ultrapassar o preço médio de venda praticado no varejo, caso devidamente atualizadas os percentuais de MVA e os valores de PMPF pela

Comissão Técnica Permanente do ICMS (COTEPE/ICMS), conseqüentemente todos os envolvidos e até então penalizados nesta cadeia produtiva foram beneficiados, com exceção é claro do sonegador.

Enquanto que, em referência aos créditos acumulados na conta gráfica de ICMS que a empresa possui, estes são formados principalmente por créditos oriundos de insumos no transporte de cargas próprias (Art. 22, § 13). O fator agravante é que isto impossibilita diretamente a possibilidade de que a empresa se utilize do SISCRED a fim de habilitar seus créditos e assim realizar a transferência dos mesmos. Isto pois, a origem do crédito acumulado não se enquadra em nenhuma das cinco previsões passíveis de habilitação para transferência. Portanto, em algum eventual pedido de habilitação dos créditos com base neste instrumento legal, este seguramente não deverá ser diferido pela SEFA/PR.

Desta forma, com relação ao problema formulado, conclui-se que a contabilidade tributária pode contribuir de formas muito significativas com as atividades de administração de uma distribuidora de combustíveis com atuação no território paranaense, uma vez que esta possibilita realizar grandes economias tributárias, conforme fora evidenciado, inclusive produzindo reflexos na logística do setor de suprimentos para a aquisição de mercadorias, já que os custos destas variam em função do tipo de fornecedor, onde este pode opcionalmente optar por regime especial de recolhimento e apuração de impostos. Conseqüentemente, com estas economias tributárias realizadas, a empresa pode colocar-se no mercado financeiro de forma mais favorável, praticando melhores preços e aumentando suas vendas.

Finalmente, podem ser considerados como alcançados praticamente todos os objetivos propostos neste estudo. Apenas com exceção, infelizmente, da impossibilidade de utilização do SISCRED como meio para habilitação dos créditos acumulados em conta gráfica para transferência a outros estabelecimentos. Igualmente, não foi possível encontrar alguma forma que possibilite a empresa se utilizar destes valores para investimento em outras áreas, restando como sugestão entrar em contato com alguma empresa de consultoria jurídica e tributária para analisar a possibilidade de aplicação do Art. 23 da Lei Complementar 107 de 11/01/2005.

## 5.2 RECOMENDAÇÕES

### a) Recomendações à empresa:

Tendo em vista o considerável saldo acumulado em conta gráfica de ICMS oriundo dos insumos utilizados no transporte de cargas próprias, e a impossibilidade de transferência destes créditos por meio do SISCRED. Recomenda-se à empresa entrar em contato com escritórios de consultoria jurídica e tributária, para realizar estudo mais específico sobre um possível meio de transferência destes créditos acumulados com base no Art. 23 da Lei Complementar 107 de 11/01/2005, já que possivelmente estes créditos só deverão ser habilitados para transferência por meio de ação judicial.

Recomenda-se ainda, que preferencialmente nas suas operações de aquisição de combustível, quando as condições e o valor de aquisição de Etanol forem equivalentes em empresas optantes pelo regime especial, e não optantes, seja realizada a compra junto a usinas não optantes (pelo regime especial), já que atualmente o valor de compra gira muito acima do valor de corte (R\$ 0,5714), e caso o valor de aquisição de produto seja diferenciado nestes fornecedores, sejam considerados os créditos provenientes de PIS e COFINS em ambas as situações, analisando-se caso a caso, conforme as técnicas apresentadas neste estudo, ou simplesmente utilizando-se da planilha elaborada.

Também é essencial que nas operações de revenda continue optante pelo regime especial, já que na atual situação econômica do Brasil, é totalmente imprevisível que algum dia o valor de venda de Etanol pelo distribuidor de combustíveis seja inferior ao valor de corte, ainda mais que o valor do mesmo, notadamente, só tende a elevar-se nos últimos tempos. Então é extremamente necessário que a empresa tome os devidos cuidados no acompanhamento da legislação, pois a alteração de qualquer uma das alíquotas pode causar resultados totalmente diferentes aos apresentados, e ainda, outro ponto importante é que as leis sobre as contribuições do PIS e da COFINS, geralmente, não são consolidadas, o que dificulta muito este acompanhamento.

### b) Recomendações para trabalhos futuros:

Diante da grande particularidade e complexidade na área tributária e econômica que o setor de combustíveis possui, além da grande representatividade

que tem na arrecadação de impostos pelo fisco, aconselhamos elaborar trabalhos futuros, que utilizem a fundamentação legal abordada neste estudo, estudando os efeitos inerentes à possibilidade de adoção que os regimes especiais causam, já que a maior parte dos conceitos aqui abordados de impostos federais (PIS/Pasep e COFINS), são aplicáveis em todo o setor de combustível.

Até mesmo os conceitos inerentes a impostos estaduais (como o ICMS), que no caso dos combustíveis são regulamentados em todo o território nacional principalmente pelo Convênio ICMS 110/2007, o que o torna em sua essência muito similar em todos os estados da federação. Estes são fatores tornam o setor muito atraente para vários profissionais, principalmente os formados em Contabilidade e Direito que planejem realizar uma maior ênfase na área tributária. Portanto, sugerimos alguns estudos futuros, como segue:

- ✓ Planejamento tributário com enfoque na possibilidade de adoção por regimes especiais de apuração e recolhimento das contribuições do PIS/Pasep e da COFINS, podendo ser focado em outras empresas congêneres (distribuidoras), e até mesmo em Usinas de Combustíveis e Refinarias de Petróleo. Por outro lado, o estudo não precisa limitar-se somente ao setor de combustíveis, já que em outros setores existem situações que utilizam conceitos similares ao dos combustíveis, como os existentes nas áreas de produtos farmacêuticos, perfumaria, veículos, autopeças e pneus, bebidas frias e afins;
- ✓ Estudo sobre possíveis maneiras de se transferir eventuais créditos de ICMS acumulados em conta gráfica de empresas, inclusive como a possibilidade existente por meio do SISCRED, a fim de resgatar valores elevados que estejam paralisados e reaplica-lo como investimento em imobilizados, capital de giro e afins;
- ✓ Por fim, quaisquer estudos que envolvam a alta carga tributária existente no Brasil, as frequentes alterações na legislação realizadas pelos órgãos fiscalizadores, o maior controle da arrecadação de impostos e aumento no nível de detalhamento das obrigações acessórias para o contribuinte. Enfim, recomenda-se o estudo sobre os impactos que eventuais alterações na legislação produzem sobre determinados setores, já que este tipo de estudo é

deveras essencial para que interessados na área de Contabilidade Tributária tenham um entendimento mais completo e abrangente sobre o setor escolhido, o que possibilita sem dúvidas uma melhor interpretação das alterações na legislação e seus motivos, o que conseqüentemente possibilita mais garantias na argumentação e sustentação de teorias e estudos na área escolhida.

## 6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGÊNCIA NACIONAL DO PETRÓLEO. **Portaria ANP Nº 116, de 5 de julho de 2000.** Regulamenta o exercício da atividade de revenda varejista de combustível automotivo. Disponível em: <[http://licenciamento.cetesb.sp.gov.br/Servicos/licenciamento/postos/legislacao/Portaria\\_ANP\\_116\\_2000.pdf](http://licenciamento.cetesb.sp.gov.br/Servicos/licenciamento/postos/legislacao/Portaria_ANP_116_2000.pdf)>. Acesso em: 24 set. 2011.

ALVES, Adler Anaximandro de Cruz e. **A legalidade da fusão, cisão e incorporação de empresas como instrumentos de planejamento tributário.** Jus Navigandi, Teresina, ano 8, n. 61, 1 jan. 2003. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/3583>>. Acesso em: 11 maio 2011.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 6023:2002 Informação e documentação – Referências – Elaboração.** Rio de Janeiro, 2002.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 6027:2003 Sumário – Apresentação.** Rio de Janeiro, 2003.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 6028:2003 Informação e Documentação – Resumo – Apresentação.** Rio de Janeiro, 2003.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 14724: Informação e documentação – Trabalhos Acadêmicos – Apresentação.** Rio de Janeiro, 2011.

BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: teoria e pratica.** 3. ed. 4 reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.

BOAMAR, Paulo Fernando de Azambuja. **Combustíveis Automotivos: Especificações técnicas, tributos e legislação** – Florianópolis: Editora Insular, 2010.

BRASIL [Leis etc.] **Constituição da Republica do Brasil** / Marcos Antônio Oliveira Fernandes, (org.). 14. ed. São Paulo: Rideel, 2008.

BRASIL. **Decreto nº 5.059, de 30 de abril de 2004.** Reduz as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS incidentes sobre a importação e a comercialização de gasolina, óleo diesel [...]. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2004/decreto/d5059.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/decreto/d5059.htm)>. Acesso em 6 maio 2011.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.** Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências (Lei KANDIR). Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm)>. Acesso em: 10 maio 2011.

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. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 08 maio 2011.

BRASIL. **Lei nº 8.723 de 28 de outubro de 1993**. Dispõe sobre a redução de emissão de poluentes por veículos automotores e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8723.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8723.htm)>. Acesso em: 25 out. 2011.

BRASIL. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Fixa coeficiente para redução das alíquotas específicas da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS incidentes sobre a receita bruta auferida na venda de álcool [...]. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2008/Decreto/D6573.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Decreto/D6573.htm)>. Acesso em: 14 maio 2011.

BRASIL. **Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004**. Dispõe sobre a Contribuição do PIS/Pasep e da COFINS incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2004/lei/l10.865.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l10.865.htm)>. Acesso em: 6 maio 2011.

BRASIL. **Lei nº 12.490 de 16 de setembro de 2011**. Altera as Leis nos 9.478, de 6 de agosto de 1997, e 9.847, de 26 de outubro de 1999, que dispõem sobre a política e a fiscalização das atividades relativas ao abastecimento nacional de combustíveis [...]; e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2011/Lei/L12490.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12490.htm)>. Acesso em: 25 out. 2011.

BRASIL, Receita Federal. **Regime de Incidência Cumulativa**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/PisPasepCofins/RegIncidenciaCmulativa.htm>>. Acesso em: 15 maio 2011.

BRASILCOM; SINDICOM; Sindicombustíveis-PR. **Combate às fraudes no setor de combustíveis**. Edição 2010/2011 - Atualizado em 18 mar. 2011. Disponível em: <[http://www.sindicombustiveis-pr.com.br/files/home\\_esquerdo\\_arquivos/mercado%20irregular\\_18\\_03\\_2011\\_site.pdf](http://www.sindicombustiveis-pr.com.br/files/home_esquerdo_arquivos/mercado%20irregular_18_03_2011_site.pdf)>. Acesso em: 1 out. 2011.

CHICO, Otávio. **Manguinhos perde status de refinaria para fins de ICMS**. Jornal O Globo - São Paulo - 07 dez. 2010. Disponível em: <<http://oglobo.globo.com/pais/mat/2010/12/07/manguinhos-perde-status-de-refinaria-para-fins-de-icms-923216890.asp>>. Acesso em: 8 ago. 2011.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elementos de Direito Tributário**. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1978.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Direito Tributário para os cursos de administração e ciências contábeis** – 6. Ed. – São Paulo: Atlas, 2007.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. – 11. ed. – São Paulo: Atlas, 2009.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GOMES, Wagner. **Crime organizado controlava 44 postos de combustíveis em SP**. Jornal O Globo - São Paulo - 11 nov. 2006. Disponível em: <<http://oglobo.globo.com/sp/mat/2006/12/11/286985183.asp>>. Acesso em 08 de agosto de 2011.

HOLANDA, Victor Branco de. **Contabilidade: a Cibernética Empresarial**. Revista Contabilidade e Finanças. FIPECAFI – FEA/USP. São Paulo: FIPECAFI, v. 14, n. 25, p. 42-59, jan./abr. 2001.

HOLANDA, AURELIO BUARQUE. **Mini Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa**. 8. ed. São Paulo: Positivo, 2010.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Normas de apresentação tabular**. Fundação IBGE – 3. ed. - Rio de Janeiro: IBGE, 1993. Disponível em: <<http://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/monografias/GEBIS%20-%20RJ/normastabular.pdf>>. Acesso em 01 out. 2011.

NASCIMENTO, Alexandre Costa. **Distribuidoras de álcool devem R\$ 1 bilhão em impostos no PR**. Jornal Gazeta do povo - Paraná - 23 mai. 2010. Disponível em: <<http://www.gazetadopovo.com.br/economia/conteudo.phtml?id=1005992>>. Acesso em 08 ago. 2011.

PARANÁ. Diário Oficial Executivo - Poder Executivo. Departamento de Imprensa Oficial do Estado do Paraná – Edição nº 8477 – Curitiba - 31 Maio. 2011. Disponível em: <<http://www.imprensaoficial.pr.gov.br>>. Acesso em: 2 out. 2011.

PARANÁ (Estado). **Lei 11.580/1996 – Lei orgânica do ICMS**. Dispõe sobre o ICMS com base no art. 155, inc. II, §§ 2º e 3º, da Constituição Federal e na Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996 e adota outras providências. Disponível em: <<http://www.sefanet.pr.gov.br/SEFADocumento/Arquivos/7200511580.pdf>>. Acesso em: 30 abr. 2011.

PARANÁ (Estado). **Regulamento ICMS - Decreto 1.980/2007**. Aprova o RICMS. Disponível em: <<http://www.sefanet.pr.gov.br/SEFADocumento/Arquivos/6200701980.pdf>>. Acesso em: 30 abr. 2011.

PARANÁ (Estado). **Lei Complementar nº 107 de 11.01.2005**. Estabelece normas gerais sob direitos e garantias aplicáveis na relação tributária do contribuinte com a administração fazendária do Estado do Paraná. Disponível em: <[http://www.fazenda.pr.gov.br/arquivos/File/pdf/codigo\\_de\\_defesa\\_do\\_contribuinte.pdf](http://www.fazenda.pr.gov.br/arquivos/File/pdf/codigo_de_defesa_do_contribuinte.pdf)>. Acesso em: 26 ago. 2011.

PARANÁ (Estado), AGÊNCIA ESTADUAL DE NOTÍCIAS DO. **Receita Estadual anula inscrição de cinco distribuidoras de combustíveis**. Disponível em: <<http://www.aen.pr.gov.br/modules/noticias/article.php?storyid=64342&tit=Receita-Estadual-anula-inscricao-de-cinco-distribuidoras-de-combustiveis->>>. Acesso em: 24 jun. 2011.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Comercial Fácil**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

RAUEN, Fábio José. **Elementos de iniciação à pesquisa**. Rio do Sul: Nova Era, 1999.

RAUPP, Fabiano Maury. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, Ilse Maria. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SANTOS, Débora. **Supremo condena 'guerra fiscal' entre estados**. G1 – O portal de Notícias da Globo - 01 jun. 2010. Disponível em: <<http://g1.globo.com/politica/noticia/2011/06/supremo-condena-guerra-fiscal-entre-estados.html>> Acesso em 18 set. 2011.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2003.

SINDICOM. **Balanco Anual 2010**. Disponível em: <[http://www.sindicom.com.br/pub\\_sind/media/balanco2\\_site.pdf](http://www.sindicom.com.br/pub_sind/media/balanco2_site.pdf)>. Acesso em: 1 out. 2011.

WIKIPEDIA, A enciclopédia livre. **Guerra Fiscal**. Disponível em: <[http://pt.wikipedia.org/wiki/Guerra\\_fiscal](http://pt.wikipedia.org/wiki/Guerra_fiscal)>. Acesso em 18 set. 2011.

## **APÊNDICE**

**[REMOVIDO DESTA VERSÃO PÚBLICA POR OPÇÃO DO AUTOR]**