

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS -IBET

VIVIANE CAMARA STRACHICINI

**O ICMS MERCANTIL E A MUDANÇA INTRODUZIDA PELA EC 87/2015 NA
SISTEMÁTICA DO IMPOSTO DEVIDO EM OPERAÇÕES PARA CONSUMIDOR FINAL**

SÃO PAULO 2016

VIVIANE CAMARA STRACHICINI

**O ICMS MERCANTIL E A MUDANÇA INTRODUZIDA PELA EC 87/2015 NA
SISTEMÁTICA DO IMPOSTO DEVIDO EM OPERAÇÕES PARA CONSUMIDOR FINAL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários IBET, como exigência parcial para obtenção do título de especialista em Direito Tributário.

SÃO PAULO

2016

VIVIANE CAMARA STRACHICINI

**O ICMS MERCANTIL E A MUDANÇA INTRODUZIDA PELA EC 87/2015 NA
SISTEMÁTICA DO IMPOSTO DEVIDO EM OPERAÇÕES PARA CONSUMIDOR FINAL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários IBET, como exigência parcial para obtenção do título de especialista em Direito Tributário.

Data de aprovação ____/____/____

Banca Examinadora: RESUMO

A Emenda Constitucional 87, de 16 de abril de 2015, que passou a produzir efeitos no início deste ano, introduziu nova sistemática para a instituição e cobrança de ICMS mercantil em operações destinadas a consumidor final.

O presente trabalho tem como objetivo a análise das novas normas introduzidas, delimitando as alterações promovidas à luz, especialmente, do regime jurídico constitucional do ICMS e das demais disposições constitucionais aplicáveis ao tema da tributação em matéria tributária.

Por meio deste trabalho, foram identificadas alterações substanciais no arquétipo constitucional da Regra-matriz de incidência do ICMS mercantil, em específico, de seu consequente normativo, relacionadas a três de seus critérios: *alíquota, sujeito ativo e sujeito passivo*.

Identificou-se, também, que o tema carece de regulamentação pela Legislação Complementar Nacional, carência esta que não foi suprida pela edição do Convênio CONFAZ nº 93/2015, representando um desafio sem precedentes a contribuintes de ICMS de todos os Estados da Federação, passível de vir a inviabilizar o exercício pleno de suas atividades econômicas.

Num outro giro, essa nova sistemática, se não devidamente regulamentada, será capaz de promover maior desequilíbrio das relações entre os entes federativos, cuja competência administrativa (de regulamentação, fiscalização e cobrança tributária) passa a não se limitar às fronteiras entre eles existentes.

Palavras-chaves: ICMS, mercantil, nova sistemática, consumidor final, comércio eletrônico.

ABSTRACT

The Constitutional Amendment n. 87, from April 16, 2016, that began to produce effects this year, has introduced new regulation of the ICMS tax collection, which affects commercial transactions between merchants and consumers.

This work's aim is to provide an analytical view of the new scenario, especially regarding the constitutional rules about tax collection.

By means of this study, we were able to identify substantial changes of the constitutional normative archetype of this particular tax, especially of its aliquot and active and passive subjects.

It's also been our conclusion that the regulation introduced by the *CONFAP* (council of states tax revenues) was not able to attend the needs of a national legislation of the matter, which should have been done by a National Complementary Legislation.

Furthermore, this new systematic, if not properly regulated, will cause more instability of the relations between the States, which are entitled to promote tax collection through all the National Territory.

Palavras-chaves: tax, commercial operations, final consumers, e-commerce.

Sumário INTRODUÇÃO 3 CAPÍTULO I: ASPECTOS FUNDAMENTAIS DO

ICMS.....	5
1. Considerações a respeito da competência para instituição do ICMS e sobre a regra-matriz de incidência do imposto	5
1.1. A norma de competência constitucional e os tributos acoplados à nomenclatura ICMS.....	6
1.2. Regra-matriz de incidência tributária do Imposto sobre Circulação de Mercadorias.....	7
1.2.1. Legalidade em matéria tributária.....	7
1.2.2. Alguns esclarecimentos sobre a regra-matriz de incidência tributária	11
1.2.2.1.Aspecto materialdo tributo.....	12
1.2.2.2. Aspecto temporal do tributo.....	14
1.2.2.3.Aspecto territorialdo tributo.....	15
1.2.2.4. Sujeitos da relação jurídico-tributária do ICMS mercantil	16
1.2.2.4.1. Sujeito ativo.....	16
1.2.2.4.1.1. Competência fiscalizatória	17
1.2.2.4.2.Sujeito passivo.....	19
1.2.2.4.2.1. Contribuinte do imposto.....	19
1.2.2.4.3.Responsabilidade tributária emmatéria de ICMS.....	21
1.2.2.5. A base de cálculo do ICMS mercantil	24

1.2.2.6. A alíquota do ICMS.....	25	
CAPÍTULO II: A NOVA SISTEMÁTICA DO ICMS INTRODUZIDA PELA		
EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015.....		28
2.1. Promulgação da EC 87/2015: algumas questões conjunturais (o comércio eletrônico como foco da tributação).....	28	
2.2. Análise dos dispositivos da Emenda Constitucional.....	29	
2.2.1. Arquétipo da regra-matriz de incidência	29	
(i) A alíquota aplicável.....	31	
(ii) Sujeito ativo do ICMS	32	
(iii) Sujeito passivo	34	
2.2.2. Cumprimento de deveres instrumentais.....	35	
CONCLUSÕES.....	39	
BIBLIOGRAFIA.....	40	

INTRODUÇÃO

No modelo federativo¹ instituído pela Constituição da República, aos entes é atribuída autonomia para gerir a coisa pública dentro dos limites de sua competência territorial. Em cada uma das esferas administrativas de governo (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), há regimes jurídicos distintos e particulares, que dialogam entre si pela circunstância de integrarem um mesmo sistema federativo.

Uma das frentes dessa autonomia atribuída aos entes federados é a garantia constitucional de sua independência financeira, a qual se operacionaliza, de maneira geral, por meio da outorga de competências legislativa e administrativa para instituição e cobrança de tributos² sobre fatos econômicos ocorridos no âmbito de suas competências territoriais.

Ao falarmos de tributação dos Estados Federados, um tributo em especial se destaca: o ICMS. O Texto Constitucional estabelece a competência de todos os 26 Estados e do Distrito Federal para instituir e cobrar o *imposto sobre circulação de mercadorias e serviços de transporte e telecomunicação* – ICMS, que nele se apoiam como sua principal fonte de receitas.

¹Federação é modelo de administração do Estado no qual aos entes federados são atribuídas competências legislativas e administrativas para gerir a coisa pública no âmbito de atribuições da Carta Constitucional. Essa atribuição de competências é realizada de forma a garantir a autonomia de cada um desses entes, autonomia essa que é delimitada e definida pelo próprio texto constitucional. E essa autonomia administrativa e política depende, da existência, também, de recursos financeiros bastantes para sua operacionalização. Nas palavras de Manoel Gonçalves Ferreira Filho, “*a existência real da autonomia depende da previsão de recursos, suficientes e não sujeitos a condições, para que os Estados possam desempenhar suas atribuições.*” -In FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Curso de direito constitucional. 35.ed. são Paulo: Saraiva, 2009. P. 44. ²A autonomia financeira dos entes não pressupõe a competência para tributar. Esta é apenas uma das formas de operacionalizá-la, dentre outras possíveis.

Levando-se em conta o fato de que o *fato gerador*³ do ICMS é, *grosso modo*, a *saída* da mercadoria do estabelecimento prestador, numa primeira análise verificaríamos ser ele devido ao Estado onde localizado esse estabelecimento.

Contudo, razões de política fiscal, relacionadas com a promoção de melhor distribuição de receitas entre os Estados e com a atenuação dos efeitos da chamada *guerra fiscal*, motivaram a adoção de um modelo distinto de cobrança desse tributo, inaugurado pela Emenda Constitucional 87/2015. Por meio desse modelo, uma parcela do imposto devido na operação realizada no âmbito da competência de um ente federado é destinada ao Estado de destino da mercadoria, que recebe, nesse contexto, competência para fiscalizar e cobrar tributo originalmente de competência de outro ente federado.

A Emenda em questão é introduzida no sistema constitucional positivo como uma iniciativa que visa a promover um cenário de melhor distribuição de receitas tributárias, corrigindo distorções que colocariam em cheque a autonomia necessária à efetivação do princípio federativo.

O grande desafio será, agora, dos contribuintes atuantes em todo o País, que terão de se adequar a sistemáticas legislativas de 27 “diferentes ICMS”.

Propomo-nos, diante desse novo texto legal, a delimitar os comandos normativos nele expressos e a verificar, numa análise inicial, a eventual necessidade de sua compatibilização com as demais disposições constitucionais que os precedem.

³Termo utilizado, nesse contexto, para fazer referência ao momento em que se dá a ocorrência do fato jurídico-tributário.

CAPÍTULO I: ASPECTOS FUNDAMENTAIS DO ICMS

1. Considerações a respeito da competência para instituição do ICMS e sobre a regra-matriz de incidência do imposto

Inicialmente, cremos ser necessário esclarecer nossa posição a respeito dos pressupostos sistêmicos para a válida instituição e incidência tributárias.

A nosso ver, existem vetores constitucionais inafastáveis à tributação, alocados nas normas de delimitação da competência outorgada aos entes políticos para a instituição e cobrança de tributos. Esses vetores são imperativos por força do *Princípio da Supremacia da Constituição Federal*, de modo que sua atenção é requisito de validade de toda e qualquer cobrança tributária.

A Constituição delimita os fatos econômicos que podem ser tomados pelo legislador ordinário de cada ente contemplado pela competência tributária para, de modo exclusivo e excludente, sobre eles instituir os respectivos impostos. Ela identifica o núcleo material de cada tributo e determinados elementos que a regra-matriz de incidência haverá de conter para que institua, validamente, a sua cobrança.⁴ Nesse sentido, as lições de Humberto Ávila:

“A alocação de poder tributário dá-se, pois, por meio de regras que descrevem fatos tributáveis, de modo que só há poder de tributar sobre fatos cujos conceitos se enquadrem nos conceitos previstos nessas regras. Daí serem intransponíveis os limites conceituais previstos nas regras de competência. Fora deles não há poder de tributar. Não por acaso que o Supremo Tribunal Federal, ao se pronunciar sobre as regras de competência, asseverou que o intérprete ‘...não deve ir além dos
5
limites semânticos, que são intransponíveis’.”

Essas observações são necessárias porque permitem uma conclusão das mais relevantes: o estudo da incidência tributária inicia-se com indagações a respeito das

⁴BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética: 2001, p. 65.

Imposto sobre serviços de comunicação. Conceito de prestação de serviço de Comunicação. Intributabilidade das atividades de veiculação de publicidade em painéis e placas. Inexigibilidade como In Revista Dialética de Direito Tributário nº 143, p. 116.

disposições das normas constitucionais que tratam da outorga de competência tributária, permitindo a identificação do regime jurídico aplicável a cada um dos tributos e dos requisitos constitucionais para sua válida instituição e cobrança.

O próximo passo será, então, a verificação das demais disposições do sistema legal (Leis Complementares e Ordinárias) a delimitarem a incidência do tributo estudado. Ante o princípio da legalidade⁶, essa segunda etapa mostra-se absolutamente imprescindível, já que não há tributo sem lei, em sentido formal.

1.1. A norma de competência constitucional e os tributos acoplados à nomenclatura ICMS

O art. 155, II do Texto Constitucional outorga aos Estados e ao Distrito Federal⁷ competência para instituição de ICMS. Nos termos do dispositivo em questão:

“Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

O que comumente se denomina “ICMS” è, como se vê, a junção de diversos impostos. Como leciona Roque Antonio Carrazza, são pelo menos cinco tributos albergados pela sigla “ICMS”:

“A sigla ‘ICMS’ alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Dizemos diferentes, porque esses tributos têm hipóteses de incidência e bases de

⁶ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I -exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (...).⁷ A CF outorga também à União competência para instituição de ICMS. Nos termos dos arts. 147 e 154, II, compete à União instituir ICMS no âmbito dos Territórios e, ainda, em Todo Território Nacional, na iminência ou caso de guerra externa .

cálculo diferentes. Há, pois, pelo menos cinco núcleos distintos de incidência de ICMS.”

Os impostos aglutinados no dispositivo constitucional, apesar de possuírem distintos âmbitos de incidência possível, têm em comum o regime da não-cumulatividade, de que trata o art. 155, 2º, I da CF. Por expressa previsão constitucional, esses tributos incidentes sobre o consumo devem, em cada elo da cadeia de produção ou circulação, ser compensados com o montante já recolhido na operação anterior:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II -operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I -será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”

No presente trabalho, voltaremos nossas atenções ao ICMS mercantil, razão pela qual estudaremos, adiante, os elementos da *regra-matriz de incidência tributária do ICM mercantil*.

1.2. Regra-matriz de incidência tributária do Imposto sobre Circulação de Mercadorias

1.2.1. Legalidade em matéria tributária

Como visto linhas atrás, a Constituição Federal traçou o arquétipo possível da regra-matriz de incidência tributária ao outorgar, aos entes políticos, competência para instituição dos tributos nela previstos.

Além de estabelecer os fatos sobre os quais a tributação pode recair, instituiu a Constituição requisito formal inafastável à válida tributação. Nos termos do art. 150, I do Texto Constitucional cumpre à lei, e somente à lei, a instituição e a majoração de tributos. E o princípio da legalidade, que rege o sistema jurídico como um todo, assume aqui contornos particulares. Não basta lei, é preciso que a lei estabeleça, de maneira segura e rígida, todos os elementos da exação a ser hipoteticamente instituída⁸. Nas palavras de Alberto Xavier:

“A exigência de ‘reserva absoluta’ transforma a lei tributária em *lex stricta* (princípio da estrita legalidade), que fornece não apenas fim, mas também o conteúdo da decisão do caso concreto, o qual se obtém por mera dedução da própria lei, limitando-se o órgão de aplicação a subsumir o fato na norma, independentemente de qualquer valoração⁹ pessoal.”

Compete ao legislador ordinário a instituição de tributo *in abstracto*, por meio de comando normativo cujos critérios sejam perfeitamente delimitados. Equivale isso a dizer que o veículo introdutor de norma de instituição de tributo seja a lei, mas não só. É de rigor, também, que essa norma jurídica possua todos os elementos necessários à delimitação do fato que dará ensejo à incidência e à compreensão do comando normativo deverão estar contidos na norma para que se dê a válida instituição do tributo. Como ressalta Paulo de Barros Carvalho:

“(...) diremos que houve subsunção quando o fato jurídico tributário guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese. Essequadramento, porém tem de ser completo. É aquilo que se tem por tipicidade, que no Direito Tributário, assim como no Direito Penal, adquire transcendental importância. Segundo tal preceito, para que determinada ocorrência seja tida como fato jurídico tributário, imprescindível a satisfação de todos os critérios identificadores tipificados na hipótese da norma geral e abstrata. Que apenas um não seja conhecido, e a dinâmica da incidência ficará inteiramente comprometida.”¹⁰

É esse o teor do disposto no art. 97 do CTN:

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

⁹Nas palavras de Paulo Ayres Barreto: “A configuração hierárquica de um sistema lastreia-se fundamentalmente na distribuição e atribuição de hierarquia às competências. De rigor, a hierarquia das normas é resultante dessa prévia distribuição e hierarquização de competências. A Constituição Federal de 1988, ao repartir a competência impositiva, atribuiu poder de tributar aos entes políticos, referindo conceitos ou classes de fatos geradores. Além disso, estabeleceu a garantia de que os cidadãos não sofrerão imposição tributária fora dos limites fixados constitucionalmente. Nesse sentido, entendemos que há inequívoca afirmação da legalidade estrita, com determinação constitucionalmente estabelecida para o exercício da atividade impositiva de tributos.” In *Elisão tributária – limites normativos*. São Paulo: USP, 2008. P. 112. ¹⁰*Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. P. 18. ¹⁰*Direito tributário: linguagem e método*. 5ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013. P. 483.

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

A incidência tributária tem início, portanto, com a edição de norma que, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, possua *sentido completo*, isto é, um mínimo de estrutura formal sem o qual não pode haver o nascimento de qualquer obrigação tributária¹¹. A partir dessa estrutura, então, haverá de ocorrer a adequação perfeita de um fato concreto a esse desenho normativo, e sua formalização (em todos esses elementos) por meio da norma individual e concreta do lançamento, responsável por constituir a obrigação tributária.

A existência de uma estrutura formal mínima, que deve ser, em todos os seus elementos, expressa em lei, é, aliás, reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, funcionando como critério para a avaliação da constitucionalidade da norma tributária.

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO (...) III. -As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave" não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I. IV. -Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de

¹¹“Norma jurídica’ é a expressão mínima e irredutível (com o perdão do pleonasmo) de manifestação do deôntico, com o sentido completo. Dá-se porque os comandos jurídicos, para serem compreendidos no contexto de uma comunicação bem-sucedida, devem revestir um *quantum* de estrutura formal. Certamente, ninguém entenderia uma ordem, em todo o seu alcance, apenas com a indicação, por exemplo, da conduta desejada: ‘pague a quantia de x reais’. Adviriam desde logo algumas perguntas e, no segmento das respectivas respostas, chegaríamos à fórmula que tem o condão de oferecer o sentido completo da mensagem, isto é, a identificação da pessoa titular do direito, do sujeito obrigado e, ainda, como, quando, onde e porque deve fazê-lo (...)”.*Direito tributário: linguagem e método*. 5ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013. P. 611.

ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional. V.
RE inadmitido. Agravo não provido.”¹²

Pois bem. Não só a legislação ordinária é veículo de introdução de normas em matéria tributária. Fica a critério da legislação complementar, nos termos do art. 146 da Constituição Federal: (1) dispor sobre conflitos de competência; (2) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e (3) estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre: (3.1) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; (3.2) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários¹³.

E especificamente em matéria de ICMS, as disposições constitucionais acerca do papel da Lei Complementar possuem papel ainda mais decisivo na conformação da válida instituição e cobrança tributária. Nos termos do art. 155, XII da CF, cabe à Lei Complementar:

- “a) definir seus contribuintes;
- b) dispor sobre substituição tributária; c) disciplinar o regime de compensação do imposto; d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços; e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a" f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias; g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;

¹²STF -RE: 455817 SC , Relator: Min. CARLOS VELLOSO, Data de Julgamento: 06/09/2005, Segunda Turma, Data de Publicação: DJ 30-09-2005 PP-00051 EMENT VOL-02207-06 PP-01215. ¹³ Há, ainda, outras duas circunstâncias sobre as quais deverão prevê o artigo a instituição de normas gerais em matéria tributária: (3.3) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas e (3.4) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.”

Como se vê, em matéria de ICMS a Lei Complementar adquire especial função, devendo ser norte interpretativo à composição da norma de incidência tributária, instituída por lei ordinária.

Feitas essas considerações a respeito do contexto constitucional de legalidade estrita, que tem como corolário a presença, no texto legal, de todos os elementos para a compreensão do comando normativo, adotaremos, para melhor compreensão e estudo da composição da norma do ICMS, a *esquematização* desses enunciados na assim chamada *regra-matriz de incidência tributária*.

1.2.2. Alguns esclarecimentos sobre a regra-matriz de incidência tributária

A “regra-matriz de incidência” é método de grande valia na esquematização dos critérios jurídicos à válida instituição de tributos. Trata-se de uma construção de sentido a partir de diversos enunciados normativos do direito positivo (desde a Constituição Federal até o texto legal), que possibilita a melhor delimitação daquilo que vem a constituir a *mensagem normativa* a respeito de uma determinada exação.

A estrutura que a norma de instituição de tributo deve possuir poderia ser simplificada a ponto de expressar, no seu antecedente, um critério material composto por um verbo e um complemento, isto é, a própria ação, o comportamento que consiste em um pressuposto fático ao nascimento da obrigação¹⁴, o qual, em determinadas condições de tempo e de espaço, faz nascer uma relação jurídica. Esta relação jurídica, por sua vez, é descrita no consequente da norma, que deve indicar os critérios pessoal (sujeitos da obrigação) e quantitativo (base de cálculo e alíquota) da exação¹⁵.

¹⁴BRITTO, Lucas Galvão de. *O lugar e o tributo*. São Paulo: Noeses, 2014. P. 50. ¹⁵Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho: “Efetuadas as devidas abstrações lógicas, identificaremos, no descritor da norma, um critério material (comportamento de uma pessoa, representado por verbo pessoal e de predicação incompleta, seguido de um complemento), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência, observaremos um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).” In *Direito tributário: linguagem e método*. 5ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013. P. 613.

Por tratar-se de uma *norma* (*se x, deve ser y*) há uma clara e necessária relação de *causa e efeito* entre o antecedente (descrição da própria situação fática), e o consequente (descrição da relação jurídica que decorre dessa situação fática), pelo que se pode notar que essa estrutura lógica implica uma inter-relação entre todos os critérios que informam a norma. Nas lições de Geraldo Ataliba, “*Enquanto categoria jurídica, a hipótese de incidência é una e indivisível. Trata-se de ente lógico jurídico-unitário e indivisível*”¹⁶.

Considerando-se que todos os elementos necessários à construção do *sentido completo* da norma, à luz do princípio da legalidade, devem ser previstos em lei, seria possível esquematizar a *regra-matriz de incidência* em uma estrutura hipotético-condicional, que guarda, em seu antecedente, os critérios material, espacial e temporal e, em seu consequente, os critérios quantitativo (base de cálculo e alíquota) e subjetivo (sujeitos ativo e passivo da relação jurídica instaurada).

1.2.2.1. Aspecto material do tributo

Retomando as disposições constitucionais acerca, especificamente, do ICMS mercantil, estabeleceu o art. 155, II da CF: “*Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre (...) operações relativas à circulação de mercadorias (...) ainda que as operações se iniciem no exterior*”.

O ICMS incide sobre a realização de *operações* relativas à circulação de mercadorias. O sentido desse termo, consoante a melhor doutrina¹⁷, relaciona-se com a transferência de titularidade jurídica do bem (posse ou propriedade da mercadoria), num contexto empresarial, com finalidade lucrativa e cujo objeto seja um bem submetido à mercancia. Assim é o entendimento consolidado, já há muito, no âmbito do E. Supremo Tribunal Federal (STF)¹⁸:

¹⁶Hipótese de Incidência Tributária, Editora Malheiros, São Paulo, 6ª edição, 2001, p.65 ¹⁷Esse entendimento foi defendido por José Souto Maior Borges, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Cléber Giardino, como destaca Roque Carrazza *In ICMS*. 11ª d. São Paulo: Malheiros, P. 39. ¹⁸No mesmo sentido: RE 74852, Relator(a): Min. OSWALDO TRIGUEIRO, Primeira Turma, julgado em 20/10/1972, DJ 10-11-1972 PP-07732 EMENT VOL-00892-03 PP-00618).

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE BEM ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE. AGREGAÇÃO DE VALOR À MERCADORIA OU SUA TRANSFORMAÇÃO. AUSÊNCIA DE EFETIVA TRANSFERÊNCIA DE TITULARIDADE. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR DO TRIBUTO. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. I – A mera saída física do bem para outro estabelecimento do mesmo titular, quando ausente efetiva transferência de sua titularidade, não configura operação de circulação sujeita à incidência do ICMS, ainda que ocorra agregação de valor à mercadoria ou sua transformação. II – Agravo regimental a que se nega provimento.¹⁹

Nesse contexto, as lições de Misabel Derzi e Sacha Calmon Navarro Coelho:

“(…) *operação, circulação e mercadorias* são conceitos profundamente interligados e complementares, que não podem ser analisados em separado, sem que o intérprete se dê conta de suas profundas interrelações. Não interessa para a delimitação da hipótese trituraria nem a operação que seja inábil à transferência do domínio (...) nem tampouco o contrato de compra e venda em si, isoladamente, que embora perfeito, não transfere o domínio quer no Direito Civil, quer no Direito Comercial, sem a tradição; assim, a circulação de mercadoria é conceito complementar importante porque representa a tradição da coisa, execução de um contrato translativo, movimentação que faz a transferência do domínio e configura circulação jurídica, marcada pelo ²⁰ animus de alterar a titularidade”.

Considerando-se que o aspecto material do tributo, a partir das premissas por nós adotadas, é formado por um *verbo e seu complemento*, referindo-se à ação nuclear que dá ensejo à tributação, poder-se-ia delimitá-lo como sendo a *realização de operações de compra e venda de mercadorias*.

Para Roque Antonio Carrazza, haveria uma possível exceção a essa regra, qual seja, a dos casos em que a mercadoria é transferida para estabelecimento do próprio remetente, mas situado em território de outra pessoa política (transferência interestadual de mercadorias entre filiais de uma mesma empresa). Para esses casos, defende o

¹⁹ STF -RE: 765486 SC, Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Data de Julgamento: 13/05/2014, Segunda Turma, Data de Publicação: DJe-107 DIVULG 03-06-2014 PUBLIC 04-06-2014.

²⁰“A hipótese de incidência do ICMS: irrelevância dos contratos de compra e venda, sem tradição ou entrega das mercadorias” In Direito Tributário Aplicado – Estudos e Pareceres, Belo Horizonte, Del Rei, 1997, p. 168.

doutrinador que, por conta de tais operações implicarem reflexos aos entes políticos da federação, deveriam, por si mesmas, implicarem uma exceção à regra apresentada. Em suas palavras:

“(...) cabe ICMS quando a transferência de mercadorias dá-se entre estabelecimentos da mesma empresa, mas *localizados em territórios de pessoas políticas diferentes*, desde que se destinem à venda e, portanto, não sejam bens de ativo imobilizado. A razão disso é simples: a remessa traz reflexos tributários às pessoas políticas envolvidas no processo de

21

transferência (a do estabelecimento de origem e a do destino.”

Todavia, não obstante o respeitável entendimento citado, entendemos que sendo a regra para a incidência do ICMS a existência de *transferência de titularidade jurídica do bem*, a circulação de mercadorias entre filiais de uma mesma pessoa jurídica, que não constitua compra e venda de mercadorias, deve igualmente estar afastada da incidência do imposto.

Conforme o que será visto no tópico relativo à sujeição passiva tributária, há uma correlação estreita entre esse critério e o critério pessoal do ICMS. Para identificar uma *operação de circulação de mercadorias*, haveremos de olhar para o sujeito que promove essa operação, de modo que a incidência tributária dependerá da realização dessa atividade pelo *comerciante*, pelo *empresário* ou pelo *industrial*. Trata-se de duas noções complementares a comporem, juntas, o âmbito da incidência (o sentido uno da norma a que fizemos menção).

1.2.2.2. Aspecto temporal do tributo

O aspecto temporal do tributo é o momento eleito pela legislação para que se dê ocorrido o fato jurídico tributário. Insistindo na correlação entre critérios da norma jurídica de incidência, esse momento deve guardar relação com o aspecto material do tributo, o qual, como visto, é a realização de *operação mercantil*, cujo cerne envolve uma transferência de titularidade jurídica do bem, por meio de uma operação de compra e venda.

²¹ ICMS. P. 58.

Nesse contexto, a Lei Kandir, em seu art. 12, dispõe como regra geral do momento em que se considera ocorrida a incidência tributária a saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, *ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular*. À luz do já esposado entendimento do STF, essa segunda parte do dispositivo é inconstitucional, devendo-se ter em mente ser o momento da ocorrência do fato jurídico-tributário aquele que se der a *saída* do estabelecimento, desde que tal saída se dê num contexto de **tradição**²² do bem, isto é, constitua uma das etapas da compra e venda, conceito indissociável da materialidade da incidência do ICMS mercantil.

1.2.2.3. Aspecto territorial do tributo

O critério espacial do tributo é a delimitação normativa do espaço físico em que a relação jurídica pode passar a existir, quando ocorrido o fato descrito na norma de incidência tributária. Como bem destacou Geraldo Ataliba, “*os fatos imponíveis – como fatos concretos da vida real, inseridos no mundo fenomênico – acontecem num determinado lugar. A ubiquação dos fatos imponíveis é essencial à configuração da obrigação tributária.*”²³

Esse *lugar* a que se refere Geraldo Ataliba é delimitado pelo direito positivo. *O território*, para fins de verificação da incidência, não se confunde com o espaço enquanto fatia do real, como bem levantado por Hans Kelsen:

“Nenhum conhecimento naturalístico, mas só o conhecimento jurídico, pode dar resposta à questão de saber segundo que critério se determinam os limites ou fronteiras do espaço estadual, o que é que constitui a sua unidade. O chamado território do Estado apenas pode ser definido como o domínio espacial de vigência de uma ordem jurídica
²⁴
estadual.”

²² A tradição é instituto do direito privado, que corresponde à transferência da posse e sem a qual não há se dá a efetivação dos negócios jurídicos de compra e venda. Nos termos do art. 1.267 do Código Civil, “*a propriedade das coisas não se transfere pelos negócios jurídicos antes da tradição*”.

²³ *Hipótese de incidência tributária*. 6ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2010. P. 104. ²⁴ *Teoria Pura do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2008. P. 319. Citado por: DE BRITTO, Lucas Galvão *in O Lugar e o Tributo*. São Paulo: Noeses, 2014. P. 107.

No caso do ICMS, a norma de incidência tributária haverá de conter os critérios para a verificação de *onde* será considerada ocorrida a incidência tributária, quando verificada a ocorrência do fato impositivo. Essa delimitação estará adstrita ao âmbito de competência territorial de cada um dos Estados da Federação, na forma como estabelece a norma de competência constitucional.

1.2.2.4. Sujeitos da relação jurídico-tributária do ICMS mercantil

1.2.2.4.1. Sujeito ativo

Sujeito ativo é aquele eleito pela norma de incidência tributária para figurar no polo ativo da relação jurídica. No ICMS, o sujeito ativo da relação jurídico-tributária nem sempre se confunde com a pessoa política competente para sua instituição.

A Constituição Federal atribui aos Estados Federados e ao Distrito Federal a competência legislativa para instituição do ICMS. Ordinariamente, a competência tributária atribuída pelo texto constitucional a uma determinada pessoa política vem acompanhada da possibilidade de dispor livremente sobre a *capacidade tributária ativa* do tributo, que é a competência administrativa para cobrar a exação. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

“(...) tomaremos *competência tributária* com a significação acima especificada, vale dizer, de legislar (...). Esta não se confunde com a capacidade tributária ativa. Uma coisa é poder legislar, desenhando o perfil jurídico de um gravame ou regulando os expedientes necessários à sua funcionalidade; outra é reunir credenciais para integrar a relação jurídica, no tópico de sujeito ativo. O estudo da competência tributária é um momento anterior à existência mesma do tributo, situando-se no plano constitucional. Já a capacidade tributária ativa, que tem como contranorma a capacidade tributária passiva, é tema a ser considerado no ensejo do desempenho das competências, quando o legislador elege as pessoas componentes do vínculo abstrato, que se instala no instante em que acontece, no mundo físico e social, o fato previsto na hipótese

25

normativa”.

²⁵ *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 5ª Ed. São Paulo: Noeses, 2015. P. 247.

No caso do ICMS, há uma interessante peculiaridade. A própria Constituição Federal estabelece normas de atribuição de capacidade tributária ativa e que, portanto, fogem à competência do ente federado competente para a instituição da exação.

São os casos de determinação de recolhimento de *diferenciais de alíquota*, em operações interestaduais, devidas ao Estado de destino do bem.

No caso de operações interestaduais, como visto, o *fato imponible*, isto é, aquele que dá ensejo ao nascimento da obrigação tributária, é a *saída* do bem do estabelecimento do remetente, de sorte que o critério territorial do imposto guarda relação direta com o Estado Federado onde esteja localizado o remetente da mercadoria.

Contudo, a Constituição Federal, para esses casos, estabelece regra de recolhimento de *diferenciais de alíquota* ao Estado do destinatário do bem, o qual, como visto, não praticou o fato jurídico apto a ocasionar a incidência do imposto.

Equivale isso a dizer que uma parcela do ICMS de competência do Estado destinatário do bem será devido a Estado alheio a essa competência, por expressa determinação constitucional, o que representa verdadeira restrição ao exercício da competência tributária dos Estados, que costuma vir acompanhada, como visto, da prerrogativa de estabelecer, por meio de lei, as regras de capacidade tributária ativa.

Por tanto, nos casos de operações interestaduais, dever-se-á considerar particular regra de *sujeição ativa* do imposto, que implica a sua cobrança, graças a autorização constitucional, por pessoa política distinta daquela que possui competência para instituir o imposto e sem que essa mesma pessoa, no exercício de sua competência legislativa, tenha atribuído essa capacidade a outra pessoa política.

1.2.2.4.1.1. Competência fiscalizatória

A *competência de fiscalizar* é uma das parcelas da *competência tributária* e poderia ser conceituada como a capacidade de inserir no ordenamento jurídico normas relacionadas à atividade fiscalizatória pelos sujeitos competentes para promover a aplicação da norma geral e abstrata de instituição do tributo. Nas palavras de Tacio Lacerda Gama:

“Competência administrativa é a aptidão, juridicamente modalizada em obrigatória ou permitida, imputada aos órgãos do Poder Executivo, para editar atos infralegais, voltados à aplicação de normas tributárias. Explicamos: se as competências legislativas programam a criação de leis, a competência administrativa programa a edição de atos voltados

26

à aplicação das leis aos casos concretos”.

Para o exercício deste *mister*, à Administração tributária são conferidos poderes investigativos evidenciados, exemplificativamente, nos artigos 37, inciso XVIII²⁷, e 145, § 1º²⁸, da Constituição Federal e 194²⁹, 195³⁰ e 197³¹ do Código Tributário Nacional.

²⁶ *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2011. Pp. 258 259. ²⁷ “A administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei;”

²⁸ “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitadas os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

²⁹ “A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação. Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.”

³⁰ “Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los. Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.”

³¹ “Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros: I -os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício; II -os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras; III -as empresas de administração de bens; IV -os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais; V -os inventariantes; VI -os síndicos, comissários e liquidatários; VII -quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão. Parágrafo único. A obrigação prevista neste artigo não abrange a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.”

Tal como a competência legislativa, a competência fiscalizatória possui limites territoriais, os quais relacionam-se com a necessidade de fiscalizar o cumprimento da norma em determinada parcela do Território Nacional.

E como relaciona-se intimamente com a viabilização da cobrança de tributos, que tem sua competência muito bem delimitada pelo texto Constitucional, o critério espacial da norma de competência recebe, a princípio, a extensão da legislação impositivo-tributária do ente federativo.³²

Contudo, nos casos da capacidade tributária ativa outorgada a ente distinto daquele competente para instituir o tributo, a essa pessoa política é outorgada a prerrogativa, pelo direito positivo – em verdade, há que se falar em dever da Administração Pública – de fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias em toda a esfera de sua competência para cobrar o tributo. O *território* do ente para fiscalizar, nesse caso, não se confunde com seu território político usual, isto é, não equivale àquele delimitado por suas fronteiras.

1.2.2.4.2. Sujeito passivo

1.2.2.4.2.1. Contribuinte do imposto

Sujeito passivo da relação jurídico-tributária é a pessoa de quem se exige o cumprimento da prestação. A partir dos critérios existentes na norma de incidência para sua eleição, bem como das normas de responsabilidade do texto positivo, haverá de ser

³²“Isso é, entendemos que o critério espacial da norma de competência fiscalizatória deve coincidir com o domínio espacial de vigência da legislação. A definição jurídica do território dos sujeitos políticos traça as linhas definidoras do âmbito espacial de vigência, isto é, do domínio que há de encerrar os lugares das condutas juridicamente apreciáveis num certo ordenamento.” (BRITTO, Lucas Galvão de. *O Lugar e o Tributo: Estudo sobre o critério espacial da Regra-Matriz de Incidência Tributária no exercício da competência tributária para instituir e arrecadar tributos*. Dissertação de Mestrado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, defendida em Outubro de 2012, p. 125-126).

Observe-se, contudo, que a estipulação do território pode tanto coincidir com os aspectos geográficos, como pode estender-se para além dessas barreiras, tal como ocorre nos casos de aplicação extraterritorial das leis.

individualizado quando da constituição do crédito tributário pela norma individual e concreta.

Contribuinte do tributo, por sua vez, é aquele que pratica o fato tido como ensejador da incidência tributária. Intuitivamente, é ele o sujeito passivo da relação jurídica, mas nem sempre isto ocorre, porque a própria legislação tributária pode estabelecer que compete a um terceiro promover o recolhimento da quantia devida. Nas palavras de Maria Rita Ferragut: “*O responsável diferencia-se do contribuinte por ser necessariamente um sujeito qualquer (i) que não tenha praticado o evento descrito no fato jurídico tributário; e (ii) que disponha de meios para ressarcir-se do tributo pago por conta de fato praticado por ou-trem.*”³³

Assim dispõe o Código Tributário Nacional:

“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I -contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II -responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.”

Delimitado o foco de nossas indagações no presente tópico, haveremos de indagar, inicialmente *quem pode promover a realização de operações mercantis*. Mais adiante, estudaremos brevemente *de quem o ICMS pode ser cobrado*.

Adotando a premissa por nós fixada de que há uma correlação intrínseca entre a materialidade do tributo constitucionalmente prevista e o conseqüente normativo da norma de incidência tributária (critérios pessoal e quantitativo), cumpre-nos indagar **quem** está habilitado a promover as *operações mercantis* a que fizemos menção.

Conforme o exposto, a incidência de ICMS pressupõe um contexto empresarial de compra e venda de bens submetidos à mercancia. E, se estamos falando em atividades

³³ *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005. P. 34.

empresariais, aquele que as promove haverá de ser o empresário, ou, ao menos, aquele que realize atividades com habitualidade que caracterize um intuito empresarial³⁴. Nas palavras de Roque Antonio Carrazza:

“Embora a Carta atual (ao contrário da anterior, em relação ao ICM, que também incidia sobre operações relativas à circulação de mercadorias) não tenha indicado expressamente o agente capaz de fazer nascer a obrigação de pagar este ICMS, este, por exclusão, é facilmente identificável, e continua a ser, repetimos, o comerciante, o industrial e³⁵ o produtor.”

Para que não parem dúvidas, a Lei Complementar 87/1996 (*Lei Kandir*) assim estabelece:

“Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, **com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial**, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.”

Contribuinte do ICMS é, pois, aquele que desenvolve atividades mercantis de maneira *habitual*, sujeitando-se à incidência do imposto cada vez que se dá a *saída* de produtos do seu estabelecimento comercial.

Note-se, contudo, que a Constituição Federal se vale o termo *contribuinte do ICMS* também para referir-se ao *responsável tributário* do ICMS, quando este for comerciante e pratique, com habitualidade, operações mercantis.

1.2.2.4.3. Responsabilidade tributária em matéria de ICMS

Diferentemente do contribuinte do imposto, *responsável tributário* é aquele que, embora não tenha realizado o fato jurídico tributário ensejador da incidência do tributo (o que, inicialmente, o afastaria do dever de seu recolhimento), é incumbido pela lei a

³⁴Por conta do que dispõe o art. 126, III do CTN, a ideia de comerciante vigente no direito positivo é mais abrangente que aquela do Direito Civil. A ideia é a de caracterizar o comerciante a partir de circunstâncias *objetivas*, isto é, das atividades por ele praticadas, e não pela sua constituição formal como empresa, uma vez que esse critério, para o CTN, é de todo irrelevante: “Art. 126. A capacidade tributária passiva independe: (...) III -de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.”

³⁵*ICMS*. Pp. 39-40.

recolher a quantia referente a uma determinada obrigação (art. 121, II do CTN) e, ainda, a cumprir os deveres instrumentais necessários à operacionalização da incidência, cobrança e fiscalização tributária (desde que assim determine a lei). Tal imposição legal relaciona-se a questões de política fiscal e arrecadatória.

A atribuição de *responsabilidade tributária*, contudo, não pode ser aleatória. Apenas aquele que tenha relação direta com o fato-jurídico objeto da tributação pode ser posto na situação de responsável tributário. É o que dispõe o art. 128 do Código Tributário Nacional:

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

A responsabilidade tributária é admitida em duas diferentes categorias: *responsabilidade por substituição* e *responsabilidade por transferência*.

A responsabilidade por transferência dá-se por estipulação legal de que a obrigação tributária, constituída inicialmente em relação ao contribuinte do tributo, haverá de ser *transferida* ao responsável, em razão da ocorrência posterior de fato previsto na norma de substituição.

Substituto tributário, por sua vez, é aquele que, desde o momento da realização do evento pelo contribuinte, terá para si a obrigação de recolhimento do tributo (presumindose a constituição da obrigação por linguagem competente). Seu dever de recolhimento surge concomitantemente à ocorrência do fato jurídico tributário, impedindo, desde logo, a cobrança do tributo do contribuinte originário do imposto³⁶. Nessa modalidade de sujeição passiva sequer possível o posterior regresso do substituto para obter do substituído a quantia paga.

³⁶ Nesse sentido já se manifestou o STJ no REsp 664.503/DF, 1ª T., rel. Min. José Delgado, j. 21-10-2004.

Como ensina José Eduardo Soares de Melo:

“Na substituição – num plano pré-jurídico – o legislador afasta, por completo, o verdadeiro contribuinte, que realiza o fato imponible, prevendo a lei – desde logo – o encargo da obrigação a uma outra pessoa (substituto), que fica compelida a pagar a dívida própria não contempla

dívida de terceiro (substituído).”³⁷

Relativamente ao ICMS, a doutrina distingue duas espécies de substituição tributária: a substituição *regressiva* e a *progressiva* (“para frente”): a) Substituição regressiva (diferimento) é a postergação ou o adiamento do recolhimento do tributo com relação ao momento pretérito em que ocorre o fato gerador. À luz da falta de contemporaneidade do pagamento diferido com o fato imponible antecedente, adia-se o momento da quitação do ICMS, fazendo recair o ônus tributário sobre o substituto legal tributário (sujeito que figura em momento posterior da cadeia produtiva). b) Substituição progressiva é a antecipação do recolhimento do tributo cujo fato gerador ocorrerá (se ocorrer) em um momento posterior, com lastro em base de cálculo presumida. Neste caso, nas palavras de Eduardo Sabbag: “*antecipa-se o pagamento do tributo, sem que se disponha de uma base imponible apta a dimensionar o fato gerador, uma vez que ele ainda não ocorreu. Logo, a doutrina contesta tal mecanismo por veicular um inequívoco fato gerador presumido ou fictício*”.³⁸

A substituição tributária “para frente” foi incluída no Texto Constitucional por meio da EC 3/1993 (art. 150, §7º), nos seguintes termos:

“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.”

Nesse sentido, a restituição do gravame está assegurada no dispositivo, devendo ser feita pelo substituído em apenas um caso: na hipótese de o fato gerador não se realizar (assim assegura, aliás, o art. 10 da LC n. 87/1996).

³⁷ *ICMS: teoria e prática*. 9 ed. São Paulo: Dialética, 2006. P. 171. ³⁸ *Manual de direito tributário*. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011. P. 705.

1.2.2.5. A base de cálculo do ICMS mercantil

A definição clássica da base de cálculo foi dada por Geraldo Ataliba, que, atentando para a intrínseca relação desse critério do consequente norma de incidência tributária, a ela se referiu como sendo a “*perspectiva dimensível do aspecto material da h.i.*”³⁹.

Aires F. Barreto, por sua vez, atentando para a abstração da base de cálculo enquanto critério normativo, preferiu conceituá-la como o “*padrão, critério ou referência para medir um fato tributário*”. Mais adiante, valendo-se das lições de Paulo de Barros Carvalho, concluiu:

“Se, na lição de Paulo de Barros Carvalho, o critério material ‘...será formado, invariavelmente, por um verbo e um complemento’, o critério quantitativo, a conformar ou afirmar a consistência material, será, sempre, o representado pelo adjunto adnominal dessa mesma formulação simplificada. Tomemos os exemplos trazidos à colação por esse nosso mestre. A fórmula simplificada indetificadora do critério material será ‘vender mercadorias’, ‘industrializar produtos’, ‘ser proprietário de bem imóvel’, ‘auferir rendas’, ‘prestar serviços’, ‘construir estradas’, ‘pavimentar ruas’. Os critérios quantitativos passíveis de eleição pelo legislador haverão de ser os que respondam ao aditamento de dado conjunto adnominal. Assim, ‘vender mercadorias’, ‘industrializar produtos’, ‘ser proprietário de bem imóvel’, de que valor? ‘auferir rendas’ de que⁴⁰ montante? (...)”

Como bem esclarecem os citados doutrinadores, deve haver uma correlação lógica entre o fato descrito na norma de incidência tributária e a base de cálculo, isto é, a quantificação da relação jurídica prevista no seu consequente.

No âmbito do ICMS, que incide sobre *operações relativas à circulação de mercadorias*, a base de cálculo haverá de ser, necessariamente, uma medida da operação

³⁹ Geraldo Ataliba utiliza-se da abreviação “h.i.” para referir-se à “hipótese de incidência tributária”. *Hipótese de incidência tributária*. 3ª Ed. São Paulo, RT, 1984. Pp. 61-62. ⁴⁰ *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Max Limonad, 1998. P. 52.

mercantil realizada. O art. 13, I da Lei Complementar 87/1996 estabelece, nesse contexto, ser a base de cálculo do ICMS mercantil o *valor da operação*⁴¹.

1.2.2.6. A alíquota do ICMS

Pode-se definir a alíquota como o critério **legal**⁴², expresso em percentagem, que, conjugado à base de cálculo, permite a obtenção da quantia devida a título de tributo.⁴³

O ICMS, nesse campo, possui algumas particularidades previstas no texto constitucional, que fazem com que a liberdade do legislador para fixação de alíquotas sofra restrições.

As normas constitucionais levam em conta, para o estabelecimento dos parâmetros para fixação de alíquota (ou delegação dessa outorga ao Senado Federal), os seguintes critérios:

⁴¹ Levando-se em conta, contudo, o fato de que o ICMS obedece ao princípio da não-cumulatividade, seria possível indagar se para a verificação do valor da operação haveríamos de levar em conta o sistema de creditamento constitucionalmente determinado. Para tanto, analisemos a norma constitucional que estabelece a regra da não-cumulatividade: “O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I -será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.”

Da leitura do dispositivo, verifica-se a ordenação constitucional de que o montante devido em cada operação (cada uma das hipóteses de incidência do ICMS) seja compensado com o montante cobrado nas operações anteriores. Ora, a não-cumulatividade pressupõe a ocorrência, pelo menos, de duas operações mercantis, isto é, dois distintos fatos jurídicos tributários, pelo que se pode verificar que é a elas independente, apesar de com elas relacionar-se.

Trata-se, assim, de uma norma jurídica distinta, a instituir uma relação jurídica de direito ao crédito decorrente justamente da incidência tributária, de sorte que não seria possível confundi-la com a própria regra-matriz de incidência do tributo. Nesse sentido, as lições de Paulo de Barros Carvalho: “Ocorrido o fato previsto no antecedente da regra-matriz de incidência do ICMS, praticada a ação, núcleo do critério material da hipótese, isto é, realizada a operação relativa à circulação de mercadoria ou importação, passa-se a vincular dois sujeitos no seio de uma outra relação, de direito privado, distinta da relação jurídica tributária. Portanto, se a realização da operação faz nascer vínculo jurídico tributário entre contribuinte e o Estado, relativo ao ICMS, importa concluir que tal relação (do ICMS) dar-se-á tão somente com a configuração de outra relação, também jurídica, mas de cunho mercantil. É o fato-relação necessário e imprescindível para o estabelecimento do vínculo obrigacional tributário.” *In Direito Tributário, Linguagem e Método*. P. 738.⁴² Como visto, todos os critérios da regra-matriz de incidência tributária devem estar previstos em lei, ante

o princípio da legalidade estrita que vigora em matéria tributária (art. 150, I da CF c/c art. 97 do CTN). Exceções a esse princípio devem ser previstas no próprio Texto Constitucional.⁴³ *ICMS*, p. 77.

- (a) Encontrarem-se o vendedor (que pratica o fato jurídico-tributário) e o comprador em um mesmo ente federado;
- (b) o fato de ser ou não o comprador do bem contribuinte habitual do imposto;
- (c) o fato de ser ou não o comprador *consumidor final* da mercadoria.

Nos termos do art. 155, § 2º, V do Texto Constitucional:

“è facultado ao Senado Federal: a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros; b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse dos Estados, mediante resolução de iniciativa da

44

maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros.”

Desta sorte, tem-se, inicialmente, no que tange às alíquotas do ICMS, que muito embora seja de competência da pessoa política competente (Estados e DF) a sua fixação, o Senado Federal possui competência para estabelecer: (a) parâmetros mínimos para alíquotas de operações em que contribuinte e destinatário do bem estejam localizados no mesmo Estado da Federação e (b) parâmetros máximos, também para alíquotas de operações internas, quando circunstâncias extrafiscais (relativas a conflitos da assim chamada *guerra fiscal*) exigirem a regulação da remessa de mercadorias entre entes da Federação.

À luz do quanto prevê no dispositivo em questão, para as operações interestaduais (e as de exportação), cabe aos Estados-membros e ao Distrito Federal fixar as alíquotas aplicáveis, sem intervenção do Senado Federal.

Todavia, ao prosseguirmos à análise das disposições constitucionais a respeito das alíquotas do ICMS, concluímos que também as alíquotas interestaduais foram objeto de preocupação do constituinte. O art. 155, § 2º, VI, VII e VIII, conforme a redação

atualmente em vigor, assim estatui:

“VI -salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais; VII -nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual”.

A razão da disposição constitucional contida no inciso VI da norma supratranscrita é não prejudicar o comércio entre os Estados-membros e entre estes e o Distrito Federal. Esclarece Roque Carrazza a esse respeito:

“Se as alíquotas internas fossem inferiores às interestaduais, poderia haver uma ‘guerra fiscal’ entre as entidades tributantes, já que os contribuintes do ICMS sentir-se-iam desestimulados a praticar operações mercantis quando os destinatários das mercadorias ou dos serviços estivessem localizados no território de outra pessoa política.”

⁴⁵

Além disso, o inciso VII desse mesmo dispositivo, cuja redação foi introduzida pela Emenda Constitucional 87/2015, fixa alíquotas de operações interestaduais, cujo critério de incidência é o seguinte: (a) a circunstância de o destinatário da mercadoria encontrar-se em Estado distinto daquele em que está o seu remetente; (b) ser a operação responsável pelo encerramento do *ciclo mercantil*, independentemente de o destinatário da *compra e venda* ser “contribuinte do imposto”⁴⁶ ou mero consumidor do bem.

⁴⁵ ICMS. P. 80. ⁴⁶ O termo *contribuinte do imposto* é utilizado pelo direito positivo para referir-se tanto ao *sujeito passivo relação jurídico-tributária* quanto àquele que pratica, com habitualidade, operações mercantis. No caso do dispositivo citado, por exemplo, refere-se o texto constitucional àquela pessoa que adquira Mercadorias no ciclo mercantil não para sua nova inclusão no processo mercantil, mas para imobilização do ativo ou para qualquer outro fim que não este, não estando tal operação sujeita à incidência da regra da nãoacumulatividade.

CAPÍTULO II: A NOVA SISTEMÁTICA DO ICMS INTRODUZIDA PELA EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015

2. A mudança do Texto Constitucional

2.1. Promulgação da EC 87/2015: algumas questões conjunturais (o comércio eletrônico como foco da tributação)

Com o aumento do comércio virtual, teve-se um incremento considerável do volume de vendas praticadas por lojas virtuais. Essas lojas oferecem seus produtos a quaisquer clientes do Território Nacional, mas costumam estar sediadas em alguns poucos Estados, que acabaram por reter a grande parcela da arrecadação do ICMS num setor que, apesar de relativamente novo, já representa expressiva relevância econômica (e, portanto, arrecadatória).

O objetivo da Emenda à Constituição 87/2015, que previu o recolhimento de ICMS também no Estado de destino, quando a venda de mercadoria for realizada a consumidor final, seria, justamente, o de propiciar uma melhor distribuição das receitas advindas do *e-commerce*. Veja-se, nesse sentido, o Parecer da Comissão de Constituição e Justiça do Congresso Nacional, que ao analisar o Projeto de Emenda à Constituição Federal nº 7/2015, opinou por sua constitucionalidade:

“(…) A maioria das lojas virtuais é sediada em poucos Estados, geralmente os mais ricos e desenvolvidos, que, mantida a sistemática atual de distribuição da arrecadação do ICMS, retêm toda a arrecadação do tributo. A fórmula constitucional atual permite tal anomalia ao determinada a incidência da alíquota interna, geralmente elevada, em operações envolvendo mercadorias destinadas a compradores não contribuintes do imposto e localizados em outro Estado. Trata-se, em última análise, da própria radicalização do princípio da origem. A PEC em comento procura reequilibrar essa relação, ordenando que parte dos recursos auferidos pelo recolhimento do ICMS seja canalizada para o Estado de destino, numa justa adequação à realidade dos fatos, que mostra tendência crescente de utilização do *e-commerce* nas mais

47

diversas transações”.

⁴⁷ Disponível em: <http://www.senado.leg.br/atividade/rotinas/materia/getPDF.asp?t=164024&tp=1>

Com a mudança das regras do ICMS, que ante o princípio da anterioridade tributária passaram a vigor a partir de janeiro de 2016, apenas parte do imposto relativo ao *Diferencial de alíquotas* ficará com o Estado onde está localizado o destinatário da mercadoria, durante o regime de transição⁴⁸, e, posteriormente, toda essa diferença será devida ao Estado de destino do bem.

O tratamento, tanto para as operações com destinatários contribuintes do ICMS, como para os não contribuintes, passa a ser o mesmo, estando abarcadas pela regra de recolhimento do imposto ao Estado destinatário da mercadoria todas as operações de ICMS mercantil em que o destinatário seja consumidor final, independentemente da circunstância de ser esse, ou não, *contribuinte do imposto*.

Surgirá, então, o problema da operacionalização dessa sistemática. A empresa remetente, emissora da Nota Fiscal, no caso de operações interestaduais, deverá estar preparada para, conhecendo a legislação (e as regulamentações normativas) do Estado de localização dos seus clientes, verificar a alíquota do ICMS que incidirá sobre a operação imposto e embutir esse valor a ser recolhido no Estado de destino do bem no seu preço de venda, o que pressupõe, por certo, a existência de uma lógica nacional também para a arrecadação e fiscalização desse tributo.

2.2. Análise dos dispositivos da Emenda Constitucional

2.2.1. Arquétipo da regra-matriz de incidência

Feitas essas considerações introdutórias a respeito do tema, analisaremos, neste momento, o texto da Emenda e seu impacto sobre a sistemática de instituição e cobrança do ICMS pelos Estados Federados.

⁴⁸A partir deste mês de janeiro de 2016, o valor da diferença das alíquotas, o chamado DIFAL, será dividido com o Estado de destino, ou seja, deverá ser recolhido 60% do valor para o Estado de origem e 40% para o Estado de destino. No ano de 2017, será invertida a proporcionalidade: 40% ficará com a origem e 60% com o destino. Finalmente em 2018, somente 20% ficará na origem, com 80% para o Estado de destino. A partir de 2019, o valor da diferença entre as alíquotas internas e as interestaduais aplicadas nas respectivas operações ficará totalmente com o Estado de destino das mercadorias.

“Art. 1º Os incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal passam a vigorar com as seguintes alterações: ‘Art.

155.....

..... §

2º.....

..... VII -nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual; a) (revogada); b) (revogada); VIII -a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída: a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

.....’(NR)

Art. 2º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar acrescido do seguinte art. 99: Art. 99. Para efeito do disposto no inciso VII do § 2º do art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção: I -para o ano de 2015: 20% (vinte por cento) para o Estado de destino e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem; II -para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem; III -para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem; IV -para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem; V -a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino.”

Art. 3º Esta Emenda Constitucional entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos no ano subsequente e após 90 (noventa) dias desta.”

O dispositivo é aplicável a **todas as operações que destinem bens e serviços a consumidor final** e estabelece regras relativas aos seguintes critérios da regra-matriz de incidência tributária:

- i) alíquota aplicável;
- ii) sujeito ativo; iii) sujeição passiva.

(i) A alíquota aplicável

Nas operações de ICMS em que o remetente da mercadoria seja consumidor final localizado em Estado Federativo distinto daquele onde se dá a incidência do ICMS (estado do estabelecimento do remetente), a alíquota incidente será aquela definida para a operação interestadual em questão, considerando-se as alíquotas previamente definidas pelo Senado Federal, a seguir elencadas⁴⁹ :

A § 1º-A da Cláusula Segunda no Convênio ICMS 93/2015 apresenta fórmula simplificadora dessa operação:

“§ 1º-A. O ICMS devido às unidades federadas de origem e destino deverão ser

ICMS - Tabela de Alíquotas nas Operações Interestaduais.

		DESTINO																											
		AC	AL	AM	AP	BA	CE	DF	ES	GO	MA	MT	MS	MG	PA	PB	PR	PE	PI	RN	RS	RJ	RO	RR	SC	SP	SE	TO	
O R I G E M	AC	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	
	AL	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	AM	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	AP	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	BA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	CE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	DF	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	ES	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	GO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	MA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	MT	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	MS	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	MG	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7
	PA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	PB	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	PR	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7
	PE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	PI	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	RN	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	RS	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7
	RJ	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7
	RO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	RR	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	SC	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7
	SP	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7
	SE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	TO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12

Para aplicação da tabela nas operações interestaduais deverá tomar o seguinte ponto de partida: na coluna vertical estão destacados os Estados de origem das operações; na coluna horizontal destacam-se os Estados de destino das operações de comercialização, dos produtos, das mercadorias, dos serviços prestados; os quadros em branco referem-se às operações internas.

A presente tabela tem por base a Resolução do Senado Federal n. 22/89.

calculados por meio da aplicação das seguintes fórmulas: ICMS origem = BC x ALQ inter ICMS destino = [BC – ALQ intra] – ICMS origem Onde: BC = base de cálculo do imposto, observado o disposto no § 1º;

⁴⁹Fonte: http://www.boletimcontabil.com.br/tabelas/icms_orig.pdf

ALQ inter = alíquota interestadual aplicável à operação no Estado de destino.”

Exemplificativamente, no caso de uma operação de compra e venda de mercadoria entre os Estados de São Paulo e Minas Gerais, a alíquota de ICMS incidente seria de 12%. Considerando uma operação cujo valor fosse de R\$ 1.000,00, o imposto devido seria de R\$ 120,00.

(ii) Sujeito ativo do ICMS

Como demonstrado no tópico relativo ao sujeito ativo do ICMS, há uma particularidade com relação ao trato constitucional do sujeito ativo do ICMS, que é o fato de o próprio Texto Constitucional estabelecer regra de capacidade tributária ativa, o que geralmente é objeto de preocupação apenas do legislador ordinário.

Sobre o tema, note-se que o Convênio CONFAZ nº 93/2015⁵⁰ dispôs, em sua cláusula segunda, §§ 2º e 3º, o seguinte:

“§ 2º. Considera-se unidade federada de destino do serviço de transporte aquela onde tenha fim a prestação § 3º. O recolhimento de que trata a alínea “c” do inciso II do *caput* não se aplica quando o transporte for efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem (cláusula CIF – *Cost, Insurance and Freight*).”

Essa cláusula foi, aliás, incorporada pelo Estado de São Paulo, quando da edição do Decreto nº 61.744 de 2015⁵¹, cujo artigo 2º do § 8º, assim dispõe:

“§ 8º Na hipótese do inciso XVII, consideram-se destinadas a este Estado as operações nas quais a mercadoria ou o bem seja entregue pelo remetente ou por sua conta e ordem ao destinatário.”

⁵⁰Na tentativa de organizar o cumprimento dos deveres tributários relativos ao recolhimento do ICMS em operações interestaduais, considerando-se a nova sistemática do ICMS prevista na Constituição Federal (EC 87/2015), os Estados, por meio do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, firmaram o Convênio ICMS nº 93/2015, o qual, nos termos de sua própria redação, “dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada.”

Introduz alterações no Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação RICMS

Haveria, pois, na regulamentação do CONFAZ, passível de ser reproduzida pelos Estados, limitação do que viria a ser operação interestadual para fins de atribuição da competência outorgada pela Constituição Federal para cobrar o ICMS do Estado de destino.

Pois bem. Relativamente à EC 87/2015, observe-se que a Constituição Federal estabelece, desde logo, que uma parte do montante devido a título de ICMS deverá ser recolhido ao Estado de destino do bem, o qual, como se sabe, não possuiria competência para cobrar ICMS sobre a operação, já que a incidência do imposto se dá no Estado onde realizado o fato descrito na hipótese da Regra-Matriz de Incidência (do Remetente da mercadoria).

Desta sorte, relativamente à parcela que a CF prescreve ser devida ao Estado de destino, há competência administrativa outorgada ao Estado de Destino para fiscalizar e cobrar ICMS devido pela prática de operações de ICMS em outros Estados da Federação, desde que em seu território encerre-se o ciclo mercantil, isto é, desde que a mercadoria seja vendida a consumidor final localizado em seu território.

A parcela devida ao Estado de destino será aquela correspondente ao diferencial entre a alíquota interestadual e a alíquota interna, aplicando-se a proporção de distribuição do imposto prevista no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias introduzida pela Emenda Constitucional, que é a seguinte:

I -para o ano de 2015: 20% (vinte por cento) para o Estado de destino e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem; II -para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem; III -para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem; IV -para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem; V -a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino."

Note-se que a partir de 2019 a totalidade da diferença entre as alíquotas interna e interestadual do ICMS devido nessas operações será destinada ao Estado de destino.

Considerando o exemplo proposto no item “i” deste tópico, teríamos, então, que a compra e venda de mercadoria entre pessoas localizadas nos Estados de São Paulo (remetente)⁵² e Minas Gerais (destinatário), cuja alíquota interestadual aplicável é de 12%, implicaria a seguinte distribuição da carga tributária total (R\$ 120,00), para o ano de 2016:

- Alíquota interna de São Paulo considerada: 18%
- Alíquota interestadual aplicável à operação: 12%
- Diferencial de alíquota (DIFAL): $18\% - 12\% = 6\%$
- Quantificação do DIFAL na operação: $6\% \times R\$ 120,00 = R\$ 7,20$
- Montante devido ao Estado de São Paulo: $60\% \times 7,20 = R\$ 4,32$
- Montante devido ao Estado de Minas Gerais: $40\% \times 7,20 = R\$ 2,88$

Especificado o montante devido a cada um dos Estados Federados, cumpre indagar quem será o responsável pelo recolhimento do ICMS sob essa sistemática.

(iii) Sujeito passivo

A EC 87/2015 estabeleceu, também, norma de responsabilidade pelo recolhimento do tributo devido por aqueles que realizem a operação mercantil de que decorre a incidência tributária. Nos termos da nova redação do inciso VII do art. 150, § 2º da Constituição Federal:

VIII -a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída: a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

Para os casos em que o destinatário da mercadoria for contribuinte do imposto, no sentido de ser o comerciante ou industrial que realiza, com habitualidade, operações

⁵² Há mais de uma alíquota vigente nas operações internas realizadas no Estado de São Paulo. Consideraremos a alíquota geral, de 18% (Lei Estadual n. 6.374/89, art. 34, § 3º).

mercantis, estabelece o dispositivo constitucional regra de *responsabilidade por transferência* pelo recolhimento do imposto.

Nesse caso, o comprador da mercadoria deverá recolher, para cada um dos Estados envolvidos na operação, o montante relativo ao percentual do DIFAL (em nosso exemplo, a quantia de R\$ 4,32 ao Estado de São Paulo, e de R\$ 2,88 ao Estado de Minas Gerais).

Ao remetente (contribuinte dessa relação jurídico-tributária) remanescerá, nesse contexto, o dever de recolhimento do ICMS devido ao seu Estado (em nosso exemplo, a quantia de R\$ 4,80).

Quando o destinatário não for contribuinte habitual do imposto, cumprirá ao remetente o recolhimento da totalidade do ICMS devido, considerando-se os mesmos valores devidos a cada um dos Estados da Federação envolvidos na operação.

2.2.2. Cumprimento de deveres instrumentais

Como afirmado, a outorga de competência ao Estado de destino para cobrar uma parcela do tributo devido por operação realizada no Estado de origem implica a atribuição do dever, de todos os Estados, de fiscalizar e proceder à cobrança das operações interestaduais realizadas que envolvam a remessa de mercadorias a seu território.

A problemática disso é o cumprimento do dever do contribuinte de recolher o tributo e ser fiscalizado por dois Estados da Federação, simultaneamente, em uma mesma operação, o que implica a adoção de procedimentos administrativos da Empresa para adequação às sistemáticas de fiscalização, cobrança e recolhimento instituídas por cada um dos Estados Federados.

O Convênio Confaz nº 93/2015, editado pelos Estados para *“dispor sobre procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada”*, representou uma primeira tentativa de operacionalizar essa dinâmica num contexto nacional, consignando, desde logo, que o contribuinte do Estado de origem

“...deve observar a legislação da unidade federada de destino do bem ou serviço”.

Elencamos, a seguir, alguns dos regramentos trazidos pelo diploma normativo que tratam dessa questão:

“Cláusula terceira-A. As operações de que trata este convênio devem ser acobertadas por Nota Fiscal Eletrônica -NFe, modelo 55, a qual deve conter as informações previstas no Ajuste SINIEF 07/05, de 30 de setembro de 2005.

Cláusula quarta. O recolhimento do imposto a que se refere a alínea “c” dos incisos I e II da cláusula segunda deve ser efetuado por meio da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais -GNRE ou outro documento de arrecadação, de acordo com a legislação da unidade federada de destino, por ocasião da saída do bem ou do início da prestação de serviço, em relação a cada operação ou prestação. **Cláusula quinta.** A critério da unidade federada de destino e conforme dispuser a sua legislação tributária, pode ser exigida ou concedida ao contribuinte localizado na unidade federada de origem inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS. (...) § 2º O contribuinte inscrito nos termos desta cláusula deve recolher o imposto previsto na alínea “c” dos incisos I e II da cláusula segunda até o décimo quinto dia do mês subsequente à saída do bem ou ao início da prestação de serviço. (...) § 4º Fica dispensado de nova inscrição estadual ou distrital o contribuinte já inscrito na condição de substituto tributário na unidade federada de destino. (...) **Cláusula sétima.** A fiscalização do estabelecimento contribuinte situado na unidade federada de origem pode ser exercida, conjunta ou isoladamente, pelas unidades federadas envolvidas nas operações ou prestações, condicionando-se o Fisco da unidade federada de destino a credenciamento prévio na Secretaria da Fazenda, Economia, Finanças, Tributação ou Receita da unidade federada do estabelecimento a ser fiscalizado. (...) **Cláusula oitava.** A escrituração das operações de serviço de que trata este convênio, bem como o cumprimento das respectivas obrigações acessórias, devem ser disciplinadas em ajuste SINIEF.”

De uma breve análise dos dispositivos colacionados, é possível constatar as seguintes medidas para sistematização de cumprimento de deveres instrumentais por contribuintes do ICMS:

- Necessidade de emissão de Nota Fiscal Eletrônica em conformidade com o Ajuste SINIEF 07/05 (cláusula terceira – A);
- Muito embora o Convênio preveja a possibilidade de recolhimento do imposto por meio de GNRE (*Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais*), o Convênio reconhece ser competência dos Estados determinar o documento a ser adotado e sua forma de emissão, de modo

que, esse dispositivo não garantirá a uniformidade de guias no Território Nacional para pagamento do ICMS (cláusula quarta), O Convênio prevê a possibilidade de cada Estado disponibilizar *aplicativo que calcule o imposto* (cláusula terceira – A);

- O Convênio prevê a dispensa de nova inscrição estadual ou distrital a contribuinte já inscrito na condição de substituto tributário na unidade federada de destino (cláusula quinta);
- Há previsão expressa da possibilidade de fiscalização conjunta dos estabelecimentos na unidade federada de origem por todos os Estados Federados, e, ainda, a determinação de que a autoridade fazendária do Estado de destino realize cadastro na secretaria de fazenda da unidade federada do estabelecimento a ser fiscalizada (cláusula sétima);

Não obstante entendermos a necessidade de haver uma melhor consolidação das normas a serem atendidas pelos contribuintes para cumprimento do seu dever de recolher ICMS em todos os Estados federados, cremos que a iniciativa consubstanciada no Convênio em referência mostra-se, por vezes, malsucedida.

Isso porque a outorga de competência administrativa para cobrar e fiscalizar os tributos, tanto ao Estado de Origem quanto ao Estado de Destino, compreende a edição de regulamentação dos procedimentos a serem adotados para operacionalização dessas atividades, o que não nos parece poder ser objeto de restrições por Convênio do CONFAZ, cuja esfera de competência compreende, à luz do § 2º, inciso XII, alínea “g”, do art. 155, II da CF, apenas e tão somente *“a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”*

Questões como a guia a ser emitida para pagamento, a disponibilização ou não de aplicativos para cálculo do imposto, de prazo para recolhimento do tributo, cadastro dos contribuintes no sistema das secretarias de fazenda estadual e possibilidade de fiscalização pelos Entes em todo o Território Nacional decorrem da competência outorgada pela Constituição Federal aos Estados, de modo que esses dispositivos poderão ser solenemente ignorados pelos Estados da Federação, à exceção daqueles que tratem especificamente da competência do CONFAZ estabelecida na Constituição Federal e na Lei Complementar 24/75.

De maneira geral, quer nos parecer que há, de fato, a necessidade de uma sistemática nacional de emissão de notas fiscais, lançamento de operações e pagamento de ICMS, para que o recolhimento e divisão de receitas de operações com consumidor final entre os Estados Federados não venha a inviabilizar o exercício das atividades econômicas⁵³ de muitos comerciantes.

E porque essa questão é particularmente sensível sob o ponto de vista do pacto federativo, relacionando-se diretamente com a possibilidade do surgimento de novos capítulos da tão difundida *guerra fiscal* entre os Estados, estamos convencidos de que o instrumento apto a viabilizar a implementação do novo texto da Constituição Federal é a edição de Lei Complementar Nacional dispondo sobre a sua operacionalização, nos termos do art. 146, I da Constituição Federal, nos termos da qual “*Art. 146. Cabe à lei complementar: I -dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.*”

⁵³O livre exercício das atividades econômicas é princípio constitucional a orientar toda a atividade estatal na esfera econômica, o que inclui a cobrança de tributos (art. 170, *caput* e parágrafo único do Texto Constitucional).

CONCLUSÕES

A Lei Complementar 87/2015 promoveu alterações substanciais no arquetipo da *regra-matriz de incidência tributária*, promovendo novos critérios à delimitação da alíquota, do sujeito ativo e do sujeito passivo pelos entes federados no exercício de sua competência legislativa.

Além disso, como consequência da outorga de competência ao Estado de destino da mercadoria para cobrar uma parcela da exação (relativa a uma parcela do *diferencial de alíquota* no regime inicial de transição), a Constituição Federal estabeleceu um novo cenário, no qual os entes federados deverão fiscalizar o cumprimento de obrigações tributárias por contribuintes dentro e fora de seus limites fronteiriços.

Essa competência administrativa, cujas principais frentes são a regulamentação de procedimentos e a fiscalização do cumprimento de deveres legais, implica, para os contribuintes do imposto, a submissão de suas atividades a um sem-número de normas a serem conhecidas e incorporadas pela sistemática contábil e administrativa, o que representa uma perigosa intromissão do Estado em suas atividades econômicas, que poderá, por vezes, inviabilizar o seu exercício, especialmente em razão dos custos de manter e incorporar todos esses sistemas.

Se é certo que o objetivo da nova sistemática constitucional presta-se a promover uma melhor distribuição de receitas entre os Estados, seus efeitos práticos poderão representar obstáculo ao direito de livre iniciativa dos comerciantes, e, ainda, complicações da já problemática guerra fiscal.

Por essa razão, urge a necessidade de Lei Complementar em matéria tributária venha a regular a uniformização e simplificação de procedimentos em esfera nacional, atendendo-se a determinação constitucional contida no art. 146, I da Constituição Federal.

BIBLIOGRAFIA

- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p.65
- BARRETO, Aires Fernandino. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 11ª Ed. São Paulo: Malheiros.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 5ª Ed. São Paulo: Noeses, 2015.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro e DERZI, Misabel. *Direito Tributário Aplicado – Estudos e Pareceres*. Belo Horizonte: Del Rei, 1997.
- DE BRITTO, Lucas Galvão in *O Lugar e o Tributo*. São Paulo: Noeses, 2014.
- DE MELO, José Eduardo Soares. *ICMS: teoria e prática*. 9 ed. São Paulo: Dialética, 2006.
- GAMA, Tacio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2011.
- FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005.
- KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2008.
- SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011.