

INSPER

LLM – Direito Tributário

EMILY LEAL RAUL DA COSTA

ICMS: análise das consequências decorrentes da cobrança do diferencial de alíquota
interestadual nas entradas de mercadorias

São Paulo

2021

EMILY LEAL RAUL DA COSTA

ICMS: análise das consequências decorrentes da cobrança do diferencial de
alíquota interestadual nas entradas de mercadorias

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao
programa de LLM de Direito Tributário, como
requisito parcial para a obtenção do título de pós-
graduado em Direito Tributário.

Orientador: Prof. Ms. Marcelo Fonseca Vicentini

São Paulo

2021

Leal Raul da Costa, Emily.

ICMS: análise das consequências decorrentes da cobrança do diferencial de alíquota interestadual nas entradas de mercadorias.

Emily Leal Raul da Costa. – São Paulo, 2021.

48. f.

Trabalho de Conclusão de Curso – Insper, 2021

Orientador: Prof. Ms. Marcelo Fonseca Vicentini

1. ICMS. 2. Diferencial. 3. Alíquota. 4. Mercadorias. 5. Reforma Tributária

I. Emily Leal Raul da Costa. II. ICMS: análise das consequências decorrentes da cobrança do diferencial de alíquota interestadual nas entradas de mercadorias

RESUMO

É possível identificar como justificativa para a definição do tema em desenvolvimento o fato de ser bastante relevante aos contribuintes do ICMS, em especial aqueles que são submetidos à cobrança de diferencial de alíquotas interestaduais em regime de substituição tributária.

O tema, de fato, tem como objetivo principal a resolução de um problema real. Certamente, como decorrência do trabalho em estudo, será analisada a possibilidade de alteração da sistemática de cobrança antecipada do ICMS e diferencial de alíquota em operações interestaduais. Com isso, será possível evitar a tributação excessiva dos contribuintes quando da entrada das mercadorias em Estados diversos da federação.

Palavras-chave: 1. ICMS. 2. Diferencial. 3. Alíquota. 4. Mercadorias. 5. Reforma Tributária

ABSTRACT

It is possible to identify as a justification for the definition of the topic under development the fact that it is quite relevant to ICMS (state tax) taxpayers, especially those who are drilled to charge interstate tax differentials in a tax substitution regime.

The theme, in fact, has as its main objective the resolution of a real problem. Certainly, as a result of the work under study, the possibility of changing the ICMS (state tax) advance collection system and the rate differential in interstate transactions will be analyzed. With this, it will be possible to avoid excessive taxation of taxpayers when different products enter different states of the federation.

Keyword: 1. ICMS. 2. Differential. 3. Aliquot. 4. Goods. 5. Tax Reform.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1. O ICMS – Conceito, regra-matriz de incidência e previsão constitucional	9
2. A Lei Complementar nº 87/1996 e a Súmula 166 do STJ	12
3. Cobranças de DIFAL pelas legislações estaduais em operações interestaduais	17
3.1. Aplicação pelos Estados de índice de “margem de valor agregado”	23
4. Cenário jurisprudencial a respeito do tema	25
4.1. Estado de São Paulo	26
4.2. Estado do Amazonas:.....	27
4.3. Estado da Bahia	28
4.4. Estado do Rio Grande do Sul	28
4.5. Distrito Federal	30
5. As consequências das propostas de reforma tributária para o ICMS	32
5.1. Propostas de reforma tributária em trâmite.....	33
5.2. Os impactos das mudanças na cobrança de DIFAL em operações interestaduais	42
CONCLUSÃO	44
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	46

INTRODUÇÃO

A atual sistemática tributária brasileira, em especial no que diz respeito à tributação corporativa, arrisca-se dizer, não é favorável aos contribuintes em aspecto algum, especialmente no que diz respeito à burocracia, à complexidade das leis e à própria carga tributária.

A respeito da mencionada burocracia e à complexidade das leis vivemos, a bem da verdade, em um imbróglio. Estima-se que as empresas gastam 1.958 horas e R\$ 60 bilhões por ano para vencer a burocracia tributária (Portal G1, de 20/11/2017¹). Nessa mesma linha, o “Doing Business 2018”² levantou nada menos do que 41 mil leis tributárias no Brasil em 06/2018 (federais, estaduais e municipais).

Em contraponto a esse cenário, temos um descontentamento geral dos contribuintes, tendo em vista que o papel do Estado não é bem desempenhado. Há a sensação de injustiça constante, considerando que a população, de uma forma geral, não vê um retorno decorrente do recolhimento dos tributos e vive em um panorama de crescente violência e insegurança nacional.

Por conta disso, é evidente a necessidade de uma reforma tributária geral, que envolva todas as esferas de tributação, buscando-se especialmente a simplificação do sistema e a redução da burocracia.

Dito isto, no que tange à tributação sobre o consumo, especialmente, tal cenário gera maior onerosidade ao consumidor final, que se vê prejudicado economicamente e – o que é pior – sem sequer compreender o cenário que o cerca.

Com efeito, é evidente que as discussões a respeito de reformas tributárias estão acesas e buscam, como dito, essencialmente, a simplificação e a resolução de distorções, via de regra, desfavoráveis ao contribuinte.

Nesse cenário de crescente estudo a respeito do tema, o ICMS é um dos tributos que gera grandes prejuízos aos contribuintes, especialmente quando se fala em cobranças de diferencial de alíquotas (DIFAL) nas entradas de bens em operações interestaduais.

Como será esmiuçado adiante, a incidência do DIFAL é exigida de forma antecipada à ocorrência do fato gerador, que seria a saída da mercadoria do

¹ <https://g1.globo.com/economia/noticia/empresas-gastam-1958-horas-e-r-60-bilhoes-por-ano-para-vencer-burocracia-tributaria-apontam-pesquisas.ghtml>. Acesso em 20.06.2021.

² <https://portugues.doingbusiness.org/pt/rankings>. Acesso em 20.06.2021.

estabelecimento. Adotando tal sistemática, os Estados buscam antecipar a receita que entraria nos cofres públicos apenas nas saídas dentro do próprio Estado.

Todavia, referido procedimento pode gerar divergências consideráveis na tributação, dentre elas a cobrança de tributo em virtude de transferências ocorridas entre estabelecimentos da mesma empresa (ausência de fato gerador), a cobrança de valor superior àquele de fato devido (seja pela variação de preços finais, seja pelo acréscimo de “margem de valor agregado” pelos Estados), entre outros.

Por conta disto, propõe-se o estudo da referida sistemática para a cobrança de ICMS e DIFAL de forma antecipada em operações interestaduais, as consequências dessa sistemática aos contribuintes, bem como as possíveis soluções para eliminar as mencionadas distorções de forma satisfatória.

1. O ICMS – Conceito, regra-matriz de incidência e previsão constitucional

Antes de adentrar no mérito da discussão, cabe um *briefing* a respeito da previsão constitucional para a cobrança de ICMS. Em nosso ordenamento jurídico, cabe à Constituição Federal a dita repartição de competências tributárias entre os entes da federação, que o faz por meio do estabelecimento de três espécies tributárias, quais sejam, impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Deixando de lado as divergências doutrinárias acerca das classificações de espécies tributárias, fato é que a espécie denominada “imposto” abrange os tributos cujas hipóteses de incidência guardam em si um fato-signo presuntivo de riqueza, isto é, revelam categorias de comportamentos humanos que denotam capacidade de contribuir com o erário.

Quatro dos impostos previstos na Constituição referem-se a comportamentos estáticos, isto é, não incidem sobre negócios jurídicos, mas atingem uma condição preexistente reveladora de patrimônio. Nenhum ato precisa ser praticado, além daquela situação preexistente, para que o fenômeno da incidência ocorra. Na esfera municipal, tem-se o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (“IPTU”). Na estadual, o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (“IPVA”). Na federal, os impostos territorial rural (“ITR”) e sobre grandes fortunas (“IGF”). São os denominados impostos reais, conforme reza a boa doutrina:

“São impostos reais “aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência limita-se a descrever um fato, acontecimento ou coisa independentemente do elemento pessoal, ou seja, indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades”, vale dizer, o aspecto pessoal desses impostos não tem relação com a estrutura do aspecto material dos mesmos.

Exemplificando, constituem impostos reais o Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU, o Imposto sobre a Propriedade Rural – ITR e o Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA.³”

³ COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional. 1ª Edição. 2ª Tiragem. Editora Saraiva. 2009, p. 113.

Nesses casos, a condição preexistente de ser proprietário de imóvel urbano ou rural, veículo automotor ou de grande fortuna, por si só, é suficiente para fazer nascer a obrigação tributária.

Todos os demais impostos – classificados como reais – por outro lado, colhem categorias de comportamentos dinâmicos, em que atos jurídicos evidenciadores de riqueza são praticados, tais como auferir renda, realizar operações de câmbio, prestar serviços etc.

Dentre essas categorias de comportamentos aptos a fazer nascer a obrigação tributária tem-se o ICMS, cuja competência impositiva veio a ser outorgada aos Estados e ao Distrito Federal pelo artigo 155, inciso II, da Constituição Federal.

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

I - 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 comportamento dinâmico – o ato jurídico praticado que evidencia aptidão de contribuir com o erário – é, no caso em voga, realizar operação mercantil – compra e venda de mercadoria. Dessa forma, não é qualquer circulação de bem que evidencia a capacidade de contribuir e, por assim dizer, que faz nascer a relação jurídica tributária entre o Estado e o contribuinte, obrigando este último a pagar o ICMS.

O que interessa para esse fim é a circulação de mercadorias, isto é, a circulação de bens ocorrida no âmbito de uma operação mercantil, ou, mais precisamente, em que um negócio jurídico de compra e venda de bem móvel tenha ocorrido.

Aliás, um bem só ostenta verdadeiramente a qualidade de mercadoria para fins tributários no contexto da atividade mercantil, ou seja, no bojo de uma compra e venda. Fora isso, impossível cogitar-se a sua tributação pelo ICMS, pois se está apenas diante de um bem, o qual poderá ensejar a cobrança de tributos incidentes apenas sobre a propriedade ou sobre a alienação de bens.

A diferenciação inicialmente proposta entre os tipos de categorias de comportamentos – estáticos e dinâmicos – e o conceito de fato-signo presuntivo de

riqueza revelam-se, pois, de fundamental importância para a análise ora proposta. Isso porque, se a obrigação do ICMS nasce de um comportamento dinâmico, a simples propriedade de bens, ainda que sejam destinados a futura venda, não faz nascer a obrigação tributária.

Da mesma forma, a simples circulação física de um bem, sem uma alienação (compra e venda ou doação), não é fato-signo presuntivo de riqueza. A propriedade desse bem, sim, o seria, mas o ICMS, como dito e repetido, não incide sobre propriedade de bem – comportamento estático – mas sobre uma operação mercantil – compra e venda – evidenciadora de comportamento dinâmico.

Exposta essa breve introdução conceitual, passa-se a uma análise mais detalhada a respeito da discussão trazida à tona.

2. A Lei Complementar nº 87/1996 e a Súmula 166 do STJ

Como será destacado oportunamente, por meio de normas evidentemente inconstitucionais, os Estados e o Distrito Federal vêm exigindo, na entrada de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, o recolhimento de diferencial de alíquota entre a alíquota interestadual e a alíquota interna, por vezes calculando essa alíquota interna não apenas sobre a base de cálculo já estabelecida na nota fiscal de entrada, mas ainda acrescida de uma surreal margem de valor agregado, estabelecida por legislação estadual ou por Decreto.

Ocorre que diversas são as consequências decorrentes da cobrança do diferencial de alíquota interestadual de ICMS nas entradas de mercadorias, como será esmiuçado brevemente adiante.

Um dos elementos essenciais para a fiscalização do ICMS pelas Fazendas Estaduais e Distrital é o rígido controle dos estoques das empresas comerciais. A tradição tributária nos revela que, há muitas décadas, esse controle vem sendo feito com livros de controle de estoque e com a documentação fiscal suporte emitida em todas as saídas e que embasam todas as entradas das mercadorias em estabelecimentos. São também as notas fiscais de entrada e saída que devem embasar as escriturações nos livros de crédito e débito de ICMS.

Nas últimas décadas, com a criação de grandes redes de varejo e com a otimização logística dos bens destinados à venda, por meio de centros de distribuição, por exemplo, surgiu uma questão importante a ser resolvida. Até aquele momento, os produtores vendiam mercadorias aos eventuais atacadistas ou diretamente aos pequenos lojistas e estes últimos aos consumidores finais, de modo que, a cada “circulação” de mercadoria, correspondia uma operação mercantil – de compra e venda – para a qual era emitida o correspondente documento fiscal.

Com a criação dos centros de distribuição e com as grandes redes varejistas, tornaram-se comuns as transferências de bens entre estabelecimentos do mesmo titular, isto é, “circulações” entre estabelecimentos sem uma operação mercantil, muito embora esses bens sejam destinados a venda futura.

Nesse caso, se não havia a compra e venda, como controlar a entrada e saída de mercadorias dos estabelecimentos? Além disso, se a tributação do ICMS ocorre no sistema de débitos (destacados nas notas de saída) e créditos (destacados nas notas de entrada), como resolver o problema de descasamento nas

escriturações feitas por cada estabelecimento, nas operações de simples transferência entre estabelecimentos do mesmo titular?

Não fossem feitos ajustes, os centros de distribuição ficariam cheios de crédito e sem nenhum débito e as lojas sem nenhum crédito e com apenas débitos escriturados, fazendo cair por terra o sistema da não cumulatividade.

A solução para ambos os problemas poderia ser resolvida de maneira simples, por meio da criação e execução de simples obrigações acessórias: (i) emissão de documentos fiscais nas transferências dos bens entre estabelecimentos do mesmo titular – o que já resolveria o problema do controle de estoque – e (ii) transferência do respectivo crédito apropriado na aquisição do bem para o estabelecimento do mesmo titular que fosse efetivamente realizar a operação mercantil.

Pois bem. Em uma primeira vertente, com a adoção da sistemática de cobrança antecipada de DIFAL, por vezes o diferencial de alíquota interestadual de ICMS é cobrado, via substituição tributária, indevidamente, haja vista a inexistência de fato gerador.

Nessa esteira, o artigo 12 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, preconiza que deve ser considerado como ocorrido o fato gerador do ICMS no momento “da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”:

*“Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:
I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;”*

A leitura do dispositivo, de maneira gramatical, nos leva a crer que o legislador infraconstitucional, ao pressupor a ocorrência de fato gerador em abstrato do ICMS em transferências de bens entre estabelecimentos de um mesmo titular, afirma a ocorrência do fato gerador em circulações que não encerram operações mercantis, isto é, que não tem em seu bojo uma compra e venda de mercadoria.

Essa interpretação não é compatível com o texto constitucional, uma vez que o ICMS não atinge toda e qualquer circulação de bens, mas apenas as de mercadorias, vale dizer, as ocorridas no âmbito de uma operação mercantil, de compra e venda de bens móveis.

Da mesma forma, é certo que o ato de transferir bens de um estabelecimento para o outro não constitui fato-signo presuntivo de riqueza, a evidenciar a capacidade de contribuir para o erário. A propriedade desses bens até pode evidenciar tal capacidade, mas o ICMS não incide, como dito e repetido, sobre a propriedade, sendo esta última a hipótese de incidência de quatro impostos, isto é, IPTU, IPVA, ITR e IGF.

Não fosse assim, os Estados poderiam cobrar tributo dos cidadãos cada vez que estes saíssem com seus carros da garagem, pois estar-se-ia diante de uma “circulação” de bem, tanto quanto aquelas ocorridas entre estabelecimentos de um mesmo titular.

E também não há a possibilidade de se considerar operação equiparada à mercantil a transferência de bens destinados futuramente à venda, ocorrida entre estabelecimentos de um mesmo titular. Isso porque, essa suposta operação mercantil encerraria um contrato tendo a mesma pessoa como parte e contraparte, algo que não faz nascer relação jurídica alguma – já que ninguém pode contratar consigo mesmo. Veja-se o posicionamento de José Eduardo Soares de Melo⁴ acerca do tema:

“Nesta mesma linha jurídica encontram-se os transportes de bens realizados de um para outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica, por não configurarem efetivas prestações de serviços, que só se concebem (juridicamente) diante da existência de negócio jurídico envolvendo duas pessoas (prestador e tomador), uma vez que é impossível a realização de contrato consigo mesmo.”

Daí porque a única interpretação razoável e possível do referido artigo 12, inciso I, da Lei Complementar nº 87/1996 é de que por fato gerador, deve-se entender a obrigação que recai sobre os contribuintes de, em transferências para estabelecimentos do mesmo titular, emitir documentos fiscais, escriturar livros de estoque e de débitos e créditos de ICMS, transferindo os créditos correspondentes à aquisição da mercadoria ao estabelecimento que vai efetivamente realizar operação mercantil.

⁴ SOARES DE MELO, José Eduardo. Curso de Direito Tributário. 6ª Edição. Dialética. 2005. p. 411.

Exatamente por essa razão é que o E. Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula 166, que assim dispõe:

“Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.”

Nesse contexto, é clara a impossibilidade de se exigir ICMS nas operações de transferência de bens entre estabelecimentos do mesmo titular, nos termos da jurisprudência pacificada no âmbito do E. Supremo Tribunal Federal e do E. Superior Tribunal de Justiça:

“AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECEMENTOS DE UM MESMO CONTRIBUINTE SITUADOS EM ESTADOS DISTINTOS DA FEDERAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA. AGRAVO A QUE SE NEGA PROVIMENTO, COM APLICAÇÃO DE MULTA.

I – A mera saída física do bem de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, sem que ocorra a transferência efetiva de sua titularidade, não configura hipótese de incidência do ICMS, ainda que se trate de circulação interestadual de mercadoria.

*II – Agravo regimental a que se nega provimento, com aplicação de multa (art. 1.021, § 4º, do CPC).” (grifamos)
(STF; RE 1039439 AgR, Relator Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, Publicação 07-02-2018)*

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECEMENTOS DE UMA MESMA EMPRESA. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR PELA INEXISTÊNCIA DE ATO DE MERCANCIA. SÚMULA 166/STJ. DESLOCAMENTO DE BENS DO ATIVO FIXO. UBI EADEM RATIO, IBI EADEM LEGIS DISPOSITIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.

1. O deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto, para a ocorrência do fato imponível é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade. (Precedentes do STF...)

2. “Não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.” (Súmula 166 do STJ).

3. A regra-matriz do ICMS sobre as operações mercantis encontra-se insculpida na Constituição Federal de 1988, in verbis: "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;"

4. A circulação de mercadorias versada no dispositivo constitucional refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade.

5. "Este tributo, como vemos, incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. A lei que veicular sua hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias. É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica (e não meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança de titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio de ICMS. (...) O ICMS só pode incidir sobre operações que conduzem mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos produtores originários aos consumidores finais." (Roque Antonio Carrazza, in ICMS, 10ª ed., Ed. Malheiros, p.36/37).

6. In casu, consoante assentado no voto condutor do acórdão recorrido, houve remessa de bens de ativo imobilizado da fábrica da recorrente, em Sumaré para outro estabelecimento seu situado em estado diverso, devendo-se-lhe aplicar o mesmo regime jurídico da transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, porquanto ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio. (Precedentes: REsp 77048/SP, Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/1995, DJ 11/03/1996; REsp 43057/SP, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/06/1994, DJ 27/06/1994)"

(STJ; REsp 1125133/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 10/09/2010)

No entanto, como será exposto adiante, com manifesto intuito de arrecadar a qualquer custo, em clara ofensa aos limites da competência tributária impositiva estabelecida pela Constituição Federal, os Estados e o Distrito Federal têm exigido tributo nas transferências ocorridas entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, especialmente quando envolvem transferências interestaduais, cobrando diferenciais de alíquota e criando bases de cálculo alargadas por meio de margens de valor agregado estimadas nessas transferências.

3. Cobranças de DIFAL pelas legislações estaduais em operações interestaduais

Exemplificadamente, expõe-se o cenário em discussão por meio do estudo do quanto aplicado pelo Estado de São Paulo. Dispõe a Lei Estadual nº 6.374/1989, em seu artigo 2º, o seguinte:

*“Art. 2º Ocorre o fato gerador do imposto no momento:
I - da saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular; (...)”*

Disciplina, ainda, o artigo 426-A, do Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS), aprovado pelo Decreto 45.490/2000:

*“Artigo 426-A - Na entrada no território deste Estado de mercadoria indicada no § 1º, procedente de outra unidade da Federação, o contribuinte paulista que conste como destinatário no documento fiscal relativo à operação deverá efetuar antecipadamente o recolhimento:
I - do imposto devido pela própria operação de saída da mercadoria;
II - em sendo o caso, do imposto devido pelas operações subseqüentes, na condição de sujeito passivo por substituição.
(...)
§ 2º - O imposto a ser recolhido deverá ser calculado, em se tratando de mercadoria cuja base de cálculo da sujeição passiva por substituição seja:
1 - determinada por margem de valor agregado, pela aplicação da fórmula $IA = VA \times (1 + IVA-ST) \times ALQ - IC$, onde:
a) IA é o imposto a ser recolhido por antecipação;
b) VA é o valor constante no documento fiscal relativo à entrada, acrescido dos valores correspondentes a frete, carreto, seguro, impostos e outros encargos suportados pelo contribuinte;
c) IVA-ST é o Índice de Valor Adicionado;
d) ALQ é a alíquota interna aplicável;
e) IC é o imposto cobrado na operação anterior.
2 - o preço final a consumidor, único ou máximo, autorizado ou fixado por autoridade competente, ou o sugerido pelo fabricante ou importador, aprovado e divulgado pela Secretaria da Fazenda, mediante a multiplicação dessa base de cálculo*

pela alíquota interna aplicável, deduzindo-se o valor do imposto cobrado na operação anterior, constante no documento fiscal relativo à entrada. (...)”

Como se pode verificar, além de afirmar a ocorrência do fato gerador na transferência de bens entre estabelecimentos do mesmo titular, a legislação paulista ainda delega competência impositiva, exclusiva do Poder Legislativo, para o Poder Executivo, permitindo que um decreto exija antecipação de imposto nas entradas de mercadorias de outras unidades da federação, calculado sobre base de cálculo expandida por meio de margem de valor agregado (“MVA”), também definida por decreto.

E, vale dizer, esse cenário comumente se estende para os demais Estados da Federação e ao Distrito Federal – o que tem ocasionado diversos julgados acerca da matéria nos E. Tribunais pátrios, como será mencionado oportunamente.

Deixando de lado, por enquanto, a questão da inconstitucionalidade de referida delegação pelo Legislativo de competência impositiva tributária ao Executivo, fato é que os contribuintes são obrigados a recolher, na transferência interestadual de mercadorias, o DIFAL, além de fazê-lo sobre uma base de cálculo inchada pela MVA estabelecida em decreto.

Como se pode ver, tais dispositivos afeta diretamente, por exemplo, comerciantes que transferem, de seus centros de distribuição situados em outras unidades da federação, mercadorias para as suas lojas situadas em outros Estados, para posterior venda ao consumidor.

Assim, os contribuintes são obrigados a recolher, na entrada, o DIFAL, isto é, a diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota localmente aplicada aos produtos que virão a comercializar. E tudo isso, frise-se, em operações em que pode não ocorrer o fato gerador, por se tratar de transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

Observe-se que, para a cobrança do ICMS seguindo o procedimento descrito, as Fazendas Estaduais adotam como base de cálculo os valores declarados nas notas fiscais de entrada que, com certa frequência, são superiores àqueles declarados nas notas fiscais de saída. Tal cenário ocorre por inúmeras razões, especialmente em decorrência do fluxo de comercialização dos produtos aos consumidores finais e em virtude da redução dos valores repassados aos consumidores, por conta de promoções.

Como consequência, a diferença dos valores declarados nas notas fiscais de entrada e daqueles informados nas notas fiscais de saída, gera importante distorção de acúmulo de crédito de ICMS sem qualquer horizonte de aproveitamento pelos contribuintes.

Diz-se isto, porque, diferente da esfera federal, os Estados e o Distrito Federal não preveem procedimento específico para a compensação ou a restituição de créditos de ICMS não utilizados pelos contribuintes – cenário este que só piora a situação exposta.

É evidente, portanto, que a exigência do DIFAL nas entradas gera distorções com o acúmulo irreparável de saldo credor de ICMS, que jamais poderá ser utilizado pelos contribuintes, o que pode até mesmo inviabilizar suas operações.

Aliás, é válido ainda mencionar que é comum que o recolhimento de ICMS no regime de substituição tributária – progressiva ou para frente – acarrete impacto financeiro negativo ao contribuinte.

De fato, em situação análoga e em regime de repercussão geral, o C. Supremo Tribunal Federal já se posicionou pela possibilidade de restituição do excesso de recolhimento do tributo em virtude de diferença decorrente da presunção para adoção da base de cálculo:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA OU PARA FRENTE. CLÁUSULA DE RESTITUIÇÃO DO EXCESSO. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. BASE DE CÁLCULO REAL. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA. ART. 150, §7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. REVOGAÇÃO PARCIAL DE PRECEDENTE. ADI 1.851.

1. Fixação de tese jurídica ao Tema 201 da sistemática da repercussão geral: “É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”.

2. A garantia do direito à restituição do excesso não inviabiliza a substituição tributária progressiva, à luz da manutenção das vantagens pragmáticas hauridas do sistema de cobrança de impostos e contribuições.

3. O princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de

neutralidade fiscal do ICMS.

4. O modo de raciocinar “tipificante” na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta.

5. De acordo com o art. 150, §7º, in fine, da Constituição da República, a cláusula de restituição do excesso e respectivo direito à restituição se aplicam a todos os casos em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente da forma como antecipadamente tributado.

6. Altera-se parcialmente o precedente firmado na ADI 1.851, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, de modo que os efeitos jurídicos desse novo entendimento orientam apenas os litígios judiciais futuros e os pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral.

7. Declaração incidental de inconstitucionalidade dos artigos 22, §10, da Lei 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais, e fixação de interpretação conforme à Constituição em relação aos arts. 22, §11, do referido diploma legal, e 22 do decreto indigitado. 8. Recurso extraordinário a que se dá provimento.”

(RE nº 593849 / MG; Tribunal Pleno; Min. Edson Fachin; Publicação 05-04-2017)

É evidente, portanto, que a exigência do DIFAL de forma antecipada – quando da entrada das mercadorias – importa em prejuízo financeiro aos contribuintes, que acabam por recolher o ICMS em quantia superior à efetivamente devida. Tal circunstância demonstra claramente o ardil contido na lei estadual e no inconstitucional decreto acima reproduzidos, criado com o único objetivo de produzir locupletamento ilícito da Fazenda Estadual às custas dos contribuintes, que jamais poderão se aproveitar dos créditos acumulados em questão.

Em suma, a exigência da DIFAL realizada em transferências de bens de estabelecimentos dos próprios contribuintes situados em diversas unidades da federação, além de criar cenário economicamente grotesco, com crescente e insolúvel acúmulo de créditos, constituem flagrante inconstitucionalidade, eis que, nessas meras transferências, não ocorre o fato gerador do ICMS, não sendo possível cobrar-se o que quer que seja dos contribuintes a tal título.

Finalmente, no Estado de São Paulo (e na maioria dos demais Estados) a cobrança de tributo antecipado, no que tange à alíquota aplicável e à base de cálculo a serem utilizadas, não foram estabelecidas por lei, o que constitui flagrante violação do princípio constitucional da legalidade, insculpido no artigo 150, inciso I,

da Constituição Federal, segundo o qual “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Ora, essa vedação é destinada exatamente ao Poder Executivo, que não poderá, qualquer que seja o pretexto, exigir ou aumentar tributo não previsto expressamente em lei.

E nem se alegue que a lei autorizou a edição de Decreto para tal finalidade, uma vez que as competências constitucionais são indelegáveis, princípio este excepcionado apenas e tão somente quando a própria Constituição o faz de maneira expressa, como é o caso dos impostos de natureza extrafiscal, em que o Poder Executivo pode alterar alíquotas por meio de decreto.

E o C. Supremo Tribunal Federal se posicionou recentemente acerca do tema, quando do julgamento do RE nº 1.287.019, afixando a impossibilidade de os Estados cobrarem o DIFAL, tendo em vista a necessidade de uma lei complementar federal para regulamentar o tema:

“Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. Emenda Constitucional nº 87/2015. ICMS. Operações e prestações em que haja a destinação de bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em estado distinto daquele do remetente. Inovação constitucional. Matéria reservada a lei complementar (art. 146, I e III, a e b; e art. 155, § 2º, XII, a, b, c, d e i, da CF/88). Cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/15. Inconstitucionalidade. Tratamento tributário diferenciado e favorecido destinado a microempresas e empresas de pequeno porte. Simples Nacional. Matéria reservada a lei complementar (art. 146, III, d, e parágrafo único, da CF/88). Cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15. Inconstitucionalidade.

1. A EC nº 87/15 criou nova relação jurídico-tributária entre o remetente do bem ou serviço (contribuinte) e o estado de destino nas operações com bens e serviços destinados a consumidor final não contribuinte do ICMS. O imposto incidente nessas operações e prestações, que antes era devido totalmente ao estado de origem, passou a ser dividido entre dois sujeitos ativos, cabendo ao estado de origem o ICMS calculado com base na alíquota interestadual e ao estado de destino, o diferencial entre a alíquota interestadual e sua alíquota interna.

2. Convênio interestadual não pode suprir a ausência de lei complementar disposta sobre obrigação tributária, contribuintes, bases de cálculo/alíquotas e créditos de ICMS nas operações ou prestações interestaduais com consumidor

final não contribuinte do imposto, como fizeram as cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/15.

3. A cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, ao determinar a extensão da sistemática da EC nº 87/2015 aos optantes do Simples Nacional, adentra no campo material de incidência da LC nº 123/06, que estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e às empresas de pequeno porte, à luz do art. 146, inciso III, d, e parágrafo único, da Constituição Federal.

4. Tese fixada para o Tema nº 1.093: “A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais”.

5. Recurso extraordinário provido, assentando-se a invalidade da cobrança do diferencial de alíquota do ICMS, na forma do Convênio nº 93/1, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte.

6. Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio questionado, de modo que a decisão produza efeitos, quanto à cláusula nona, desde a data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF e, quanto às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), aplicando-se a mesma solução em relação às respectivas leis dos estados e do Distrito Federal, para as quais a decisão deverá produzir efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), exceto no que diz respeito às normas legais que versarem sobre a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, cujos efeitos deverão retroagir à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF. Ficam ressalvadas da modulação as ações judiciais em curso.”

Cumprir observar a modulação dos efeitos do referido julgamento – com a decisão, até o final de 2021 os contribuintes deverão continuar realizando o recolhimento do diferencial de alíquota nas operações realizadas a consumidores finais localizados em outra unidade da Federação, ficando suspenso o recolhimento apenas a partir de 2022.

De todo o modo, mesmo se fosse legítima a cobrança de imposto em razão de transferência de bens entre estabelecimentos do mesmo titular, fato é que não poderia o Estado fazê-lo, em vista da ilegalidade da imposição de alíquotas e, especialmente, bases de cálculo por meio de decreto.

3.1. Aplicação pelos Estados de índice de “margem de valor agregado”

Conforme apontado no capítulo anterior, o artigo 426-A, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 45.490/2000, prevê a aplicação de índice de “margem de valor agregado” pelo Estado de São Paulo:

“Artigo 426-A - Na entrada no território deste Estado de mercadoria indicada no § 1º, procedente de outra unidade da Federação, o contribuinte paulista que conste como destinatário no documento fiscal relativo à operação deverá efetuar antecipadamente o recolhimento:

I - do imposto devido pela própria operação de saída da mercadoria;

II - em sendo o caso, do imposto devido pelas operações subseqüentes, na condição de sujeito passivo por substituição.

(...)

§ 2º - O imposto a ser recolhido deverá ser calculado, em se tratando de mercadoria cuja base de cálculo da sujeição passiva por substituição seja:

1 - determinada por margem de valor agregado, pela aplicação da fórmula $IA = VA \times (1 + IVA-ST) \times ALQ - IC$, onde:

a) IA é o imposto a ser recolhido por antecipação;

b) VA é o valor constante no documento fiscal relativo à entrada, acrescido dos valores correspondentes a frete, carreto, seguro, impostos e outros encargos suportados pelo contribuinte;

c) IVA-ST é o Índice de Valor Adicionado;

d) ALQ é a alíquota interna aplicável;

e) IC é o imposto cobrado na operação anterior.

2 - o preço final a consumidor, único ou máximo, autorizado ou fixado por autoridade competente, ou o sugerido pelo fabricante ou importador, aprovado e divulgado pela Secretaria da Fazenda, mediante a multiplicação dessa base de cálculo pela alíquota interna aplicável, deduzindo-se o valor do imposto cobrado na operação anterior, constante no documento fiscal relativo à entrada. (...)”

Como mencionado, a cobrança dos referidos diferenciais de alíquota, acrescidos de margens de valor agregado, gera como resultado, na prática, o acúmulo crescente de créditos da não cumulatividade escriturados pelos contribuintes, uma vez que o recolhimento é consideravelmente superior ao valor efetivamente devido pelos contribuintes quando da venda de suas mercadorias aos consumidores finais.

A título exemplificativo, suponha-se que uma mercadoria pode ser recebida pelo estabelecimento com valor de entrada declarado em R\$ 100,00 (cem reais) e, posteriormente, ser vendida ao consumidor final pelo valor promocional de R\$ 80,00 (oitenta reais). Como resultado disso, a exigência do diferencial de alíquotas nas entradas de mercadorias acaba por acarretar o acúmulo de créditos escriturados pelos contribuintes, resultado da tributação dos R\$ 20,00 (vinte reais) de diferença sobre a mercadoria hipotética em questão, uma vez que o recolhimento da mencionada diferencial de alíquotas supera o valor efetivamente devido quando da venda de suas mercadorias aos consumidores finais.

O resultado disso, na prática, é o acúmulo crescente de créditos da não cumulatividade escriturados pelos contribuintes, uma vez que, via de regra, o recolhimento da DIFAL sobre a MVA é consideravelmente superior ao valor efetivamente devido quando da venda de suas mercadorias aos consumidores finais – tendo em vista ainda as isenções concedidas pelas outras unidades da federação. Tais circunstâncias demonstram claramente o ardil contido nos dispositivos acima reproduzidos, criados com o único objetivo de produzir locupletamento ilícito da Fazenda Estadual às custas dos contribuintes.

Tal circunstância demonstra claramente a inconstitucionalidade das legislações estaduais, criadas com o único objetivo de produzir locupletamento ilícito das Fazendas Estaduais às custas dos contribuintes.

Em suma, tanto a exigência do diferencial da alíquota em si, quanto a ampliação da base de cálculo por margem de valor agregado, além de criarem cenário economicamente grotesco, com crescente e insolúvel acúmulo de créditos, constituem flagrante inconstitucionalidade.

4. Cenário jurisprudencial a respeito do tema

Além do quanto já exposto, cumpre destacar que recentemente o C. Supremo Tribunal Federal reafirmou a jurisprudência já há muito consolidada ao afastar a incidência do ICMS em transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte localizados em Estados diferentes, quando do julgamento do ARE nº 1.255.885. Dessa vez o julgamento se deu com repercussão geral:

Recurso extraordinário com agravo. Direito Tributário. Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Deslocamento de mercadorias. Estabelecimentos de mesma titularidade localizados em unidades federadas distintas. Ausência de transferência de propriedade ou ato mercantil. Circulação jurídica de mercadoria. Existência de matéria constitucional e de repercussão geral. Reafirmação da jurisprudência da Corte sobre o tema. Agravo provido para conhecer em parte do recurso extraordinário e, na parte conhecida, dar-lhe provimento de modo a conceder a segurança. Firmada a seguinte tese de repercussão geral: Não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia.

A decisão transitou em julgado em outubro de 2020 e reforça os julgados já proferidos nesse sentido em favor dos contribuintes, resguardando a não incidência diante da não ocorrência do fato gerador do ICMS por ausência do ato de mercancia.

Ademais, também recentemente, o Plenário do Supremo declarou a inconstitucionalidade de dispositivos da Lei Complementar nº 87/1996 que preveem a ocorrência de fato gerador do ICMS na transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte.

Conforme ementa colacionada abaixo, em 16 de abril de 2021, o Plenário julgou a Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) nº 49 improcedente, declarando a inconstitucionalidade dos artigos 11, parágrafo 3º, inciso II, 12, inciso I, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”, e 13, parágrafo 4º, da Lei Complementar 87/1996:

“DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. ICMS. DESLOCAMENTO FÍSICO DE BENS DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DE MESMA TITULARIDADE. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR. PRECEDENTES DA CORTE. NECESSIDADE DE OPERAÇÃO JURÍDICA COM TRAMITAÇÃO DE POSSE E PROPRIEDADE DE BENS. AÇÃO JULGADA IMPROCEDENTE.

1. Enquanto o diploma em análise dispõe que incide o ICMS na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, o Judiciário possui entendimento no sentido de não incidência, situação esta que exemplifica, de pronto, evidente insegurança jurídica na seara tributária. Estão cumpridas, portanto, as exigências previstas pela Lei n. 9.868/1999 para processamento e julgamento da presente ADC.

2. O deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular não configura fato gerador da incidência de ICMS, ainda que se trate de circulação interestadual. Precedentes.

3. A hipótese de incidência do tributo é a operação jurídica praticada por comerciante que acarrete circulação de mercadoria e transmissão de sua titularidade ao consumidor final.

4. Ação declaratória julgada improcedente, declarando a inconstitucionalidade dos artigos 11, §3º, II, 12, I, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”, e 13, §4º, da Lei Complementar Federal n. 87, de 13 de setembro de 1996.”

Referido julgado ainda não transitou em julgado, haja vista a oposição de embargos de declaração pelo Estado do Rio Grande do Norte, por meio do qual requereu a modulação dos efeitos da decisão, para que surta efeitos tão somente a partir do exercício financeiro subsequente à conclusão do julgamento.

Por fim, a título ilustrativo, apresenta-se um compilado dos julgados dos Tribunais dos principais Estados do país acerca da matéria, em favor dos contribuintes.

4.1. Estado de São Paulo

“APELAÇÃO – Mandado de Segurança Preventivo – ICMS – Pretensão de que seja afastada a cobrança do tributo em operações de traslado interestadual de rebanho bovino vivo entre fazendas de um mesmo proprietário, mas localizadas em estados diferentes. (...) No mérito, o critério material da

hipótese tributária do ICMS se caracteriza pela prática de operações de circulação jurídica de mercadoria, com transmissão de propriedade – Comprovação de que o traslado se dá entre duas fazendas de propriedade do impetrante – Ausência de hipótese de incidência de ICMS – Recurso não provido.

(TJ/SP; Apelação nº 1054078-18.2018.8.26.0576; 1ª Câmara de Direito Público; Data de publicação: 16/03/2020)

“MANDADO DE SEGURANÇA - ICMS - Deslocamento de mercadorias (gado bovino) entre estabelecimentos comerciais de mesma titularidade – Mera circulação física sem a circulação jurídica (transferência de propriedade) – Não ocorrência do fato gerador do ICMS (art. 7º, II, do RICMS) – Precedentes do C.STJ, em julgamento sob repercussão geral, como também julgados desta Corte – Súmula nº 166 do C.STJ – Sentença concessiva da ordem mantida – Reexame necessário não provido.”

(TJ/SP; Remessa Necessária nº 1039756-78.2016.8.26.0053; 9ª Câmara de Direito Público; Data de publicação: 28/05/2020)

“APELAÇÃO – Embargos à Execução Fiscal – ICMS – Circulação de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte – O critério material da hipótese tributária do ICMS se caracteriza pela prática de operações de circulação jurídica de mercadoria, com transmissão de propriedade – Ausência de hipótese de incidência de ICMS – Manutenção da verba honorária fixada em primeiro grau, que se mostra adequada e suficiente a atender os critérios legais – Recursos não providos.”

(TJ/SP; Apelação nº 1001104-75.2017.8.26.0014; 1ª Câmara de Direito Público; Data de publicação: 19/05/2020)

4.2. Estado do Amazonas:

“PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. OBSCURIDADE. INEXISTÊNCIA. ICMS. DESLOCAMENTO DE MERCADORIAS ENTRE FILIAIS SITUADAS EM DIFERENTE UNIDADE DA FEDERAÇÃO. EMPRESAS QUE POSSUEM A MESMA TITULARIDADE. NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. PRECEDENTES DO STF. PRETENSÃO DE REDISCUSSÃO DE MATÉRIA. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS.”

(TJ/AM; 0007531-28.2018.8.04.0000, Relator (a): Maria das Graças Pessoa Figueiredo; Comarca: Manaus/AM; Órgão julgador: Câmaras Reunidas; Data do julgamento: 23/01/2019; Data de registro: 24/01/2019)

4.3. Estado da Bahia

“APELAÇÕES SIMULTÂNEAS. JUÍZO DE RETRATAÇÃO. TRIBUTÁRIO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE MESMA TITULARIDADE. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR PELA INEXISTÊNCIA DE ATO DE MERCÂNCIA. REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA DO STJ. TEMA 259 DO STJ. SÚMULA 166 DO STJ. RECURSO CONHECIDO E NÃO PROVIDO DO ESTADO DA BAHIA E RECURSO CONHECIDO E PROVIDO EM PARTE DA PETROBRAS.

TRECHO EXTRAÍDO DO ACÓRDÃO – “Por conseguinte, tendo em vista que, no caso em análise, em relação às infrações n.º 07 e 10, a natureza da operação é a de transferência interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, não há circulação de mercadorias, muito menos transferência de titularidade do bem, requisitos necessários à caracterização do ICMS.”

(TJ/BA; Apelação 0038889-30.2008.8.05.0001, Relator(a): JOANICE MARIA GUIMARAES DE JESUS, Publicado em: 21/05/2019)

4.4. Estado do Rio Grande do Sul

“APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. DESLOCAMENTO INTERESTADUAL DE MERCADORIA ENVOLVENDO ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR. AUSÊNCIA DE FATO GERADOR. CIRCULAÇÃO JURÍDICA INOCORRENTE. ORIENTAÇÃO FIXADA NO RESP. 1.125.133/SP, SUBMETIDO AO RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS. APELO DESPROVIDO.”

(TJ/RS; Apelação e Reexame Necessário, Nº 70081621310, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Marilene Bonzanini, Julgado em: 01-08-2019)

“REMESSA NECESSÁRIA E RECURSO DE APELAÇÃO. DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR. INEXIGIBILIDADE. A transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte para outro Estado, não encontra suporte constitucional para a incidência de ICMS, uma vez que é circulação física e circulação jurídica, não caracterizando fato gerador do ICMS. RECURSO DESPROVIDO. SENTENÇA CONFIRMADA EM REMESSA NECESSÁRIA.”

(TJ/RS; Apelação e Reexame Necessário, Nº 70078837564, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator:

Carlos Roberto Lofego Canibal, Julgado em: 27-02-2019)

Adicionalmente, o C. Supremo Tribunal Federal se pronunciou em sentido favorável aos contribuintes e considerou que a exigência antecipada do ICMS nas entradas das mercadorias deve estar prevista em Lei e não somente em Decreto. A exigência do imposto pelo Estado do Rio Grande do Sul de forma antecipada tem suporte no Decreto Estadual nº 37.699/97:

“Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário. ICMS. Artigo 150, § 7º, da Constituição Federal. Alcance. Antecipação tributária sem substituição. Regulamentação por decreto do Poder Executivo. Impossibilidade. Princípio da legalidade. Reserva de lei complementar. Não sujeição. Higiene da disciplina por lei ordinária.

1. A exigência da reserva legal não se aplica à fixação, pela legislação tributária, de prazo para o recolhimento de tributo após a verificação da ocorrência de fato gerador, caminho tradicional para o adimplemento da obrigação surgida. Isso porque o tempo para o pagamento da exação não integra a regra matriz de incidência tributária.

2. Antes da ocorrência de fato gerador, não há que se falar em regulamentação de prazo de pagamento, uma vez que inexistente o dever de pagar.

3. No regime de antecipação tributária sem substituição, o que se antecipa é o critério temporal da hipótese de incidência, sendo inconstitucionais a regulação da matéria por decreto do Poder Executivo e a delegação genérica contida em lei, já que o momento da ocorrência de fato gerador é um dos aspectos da regra matriz de incidência submetido a reserva legal.

4. Com a edição da Emenda Constitucional nº 3/93, a possibilidade de antecipação tributária, com ou sem substituição, de imposto ou contribuição com base em fato gerador presumido deixa de ter caráter legal e é incorporada ao texto constitucional no art. 150, § 7º.

5. Relativamente à antecipação sem substituição, o texto constitucional exige somente que a antecipação do aspecto temporal se faça ex lege e que o momento eleito pelo legislador esteja de algum modo vinculado ao núcleo da exigência tributária.

6. Somente nas hipóteses de antecipação do fato gerador do ICMS com substituição se exige, por força do art. 155, § 2º, XII, b, da Constituição, previsão em lei complementar.

7. Recurso extraordinário a que se nega provimento.”

(STF; RE 598677; Tribunal Pleno; Min. Dias Toffoli; Publicação: 05/05/2021)

Embora houvesse previsão legal genérica no sentido de que o Governo do Estado do Rio Grande do Sul pudesse determinar as hipóteses de cobrança do ICMS antecipado por meio de Decreto, essa “liberação” ao Poder Executivo conferida pela Lei não foi considerada como salvaguarda pelo C. STF para a instituição da cobrança antecipada pelo mencionado Decreto.

4.5. Distrito Federal

“APELAÇÃO CÍVEL E REMESSA NECESSÁRIA. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA. ICMS - IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DO MESMO TITULAR. ESTADOS DIVERSOS. MERA CIRCULAÇÃO FÍSICA DE MERCADORIAS. NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. SÚMULA N. 166 DO STJ. RECURSO REPETITIVO DO STJ. RESP 1.125.133/SP (TEMA 259). TESE FIRMADA EM REPERCUSSÃO GERAL (TEMA 1099). ENTENDIMENTO DOS TRIBUNAIS SUPERIORES SOBRE A MATÉRIA. OBSERVÂNCIA. HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS. FIXAÇÃO NO PATAMAR MÍNIMO. REDUÇÃO. NÃO CABIMENTO. SENTENÇA MANTIDA.

1. Consoante prevê a Súmula n. 166 do Superior Tribunal de Justiça e, ainda, o REsp n. 1.125.133/SP, submetido ao regime dos recursos especiais repetitivos (Tema 259), não constitui fato de gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, ainda que situado em Estados diversos. (...)” (TJDFT; Apelação nº 0708478-03.2018.8.07.0018; 1ª Turma Cível; Data de publicação: 20/10/2020)

“DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL E REMESSA NECESSÁRIA. ICMS. DESLOCAMENTO DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS PERTENCENTES AO MESMO CONTRIBUINTE. INOCORRÊNCIA DE CIRCULAÇÃO JURÍDICA. FATO GERADOR DO ICMS NÃO CONFIGURADO. INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. PRELIMINAR AFASTADA.

1. O ICMS não incide sobre o deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, pois não há transferência de propriedade, requisito para configurar o fato gerador do imposto.

2. O colendo Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula 166, considerando que “Não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”. Este entendimento foi

reiterado pelo colendo STJ pelo julgamento do Recurso Especial nº 1.125.133/SP, submetido ao rito dos recursos repetitivos.

3. Não há que se falar em inadequação da via eleita, quando no mandado de segurança foi demonstrada situação concreta e objetiva, indicativa de iminente lesão a direito líquido e certo, afastando-se, assim, a aplicação da Súmula 266 do Supremo Tribunal Federal.”

(TJDFT; Apelação nº 0703031-97.2019.8.07.0018; 8ª Turma Cível; Data de publicação: 14/10/2019)

5. As consequências das propostas de reforma tributária para o ICMS

A Constituição Federal de 1988, além de conferir maior autonomia aos entes federativos, busca alcançar um reequilíbrio federativo e, com a expansão estadual e municipal, estabelece o federalismo cooperativo.

A principal característica do federalismo cooperativo é ensejar a uniformização da qualidade dos serviços estaduais e municipais. Esse sistema permite que, com a repartição de receitas tributárias, os Municípios e os Estados com menos renda, gozem de um nível mínimo na qualidade de seus serviços que, na antiga sistemática, não seria possível.

Todavia, essas bases cooperativas se mostraram insuficientes para enfrentar a questão da crise federativa brasileira, especialmente quando se trata de alcançar uma melhor distribuição das atividades econômicas no território nacional.

Como sugestões ao modelo federativo atual, há a proposta do federalismo assimétrico, no qual é considerado que existem desigualdades regionais (socioeconômicas, políticas, culturais) e busca-se reverter esse quadro com a realização de programas e com a distribuição de atribuições diferenciadas entre os entes para equilibrar referidas desigualdades.

Nessa linha, há a proposta de a implementação do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), que traria uma melhor qualidade aos tributos incidentes sobre o consumo e uma melhoria na sua distribuição poderia alavancar o crescimento do País, principalmente em áreas de desenvolvimento atrofiado. A centralização do imposto sobre o consumo na União reduziria os problemas de coordenação e, conseqüentemente, poria fim à disputa horizontal entre os entes (“guerra fiscal”).

O IVA representaria uma solução centralizada. Apenas a União teria competência para instituir o tributo incidente sobre o consumo (possível unificação de: ICMS + IPI + ISSQN). A centralização reduziria os problemas de coordenação e, conseqüentemente, poria fim à disputa horizontal entre os entes (“guerra fiscal”).

O produto da arrecadação seria posteriormente transferido aos outros governos segundo critérios definidos na Constituição Federal. Uma vez regidas por regras constitucionais estáveis e previamente negociadas, as transferências seriam consideradas como importante fonte de receita própria dos entes. Tal tributo teria

legislação uniforme em toda federação, o que simplificaria a relação entre o fisco e o contribuinte.

As principais modificações da Constituição Federal estariam relacionadas: i) à conjugação de todos os tributos incidentes sobre o consumo num único tributo; ii) à redistribuição das competências tributárias entre os entes federados; iii) à alteração das regras/percentuais constitucionais relativas às transferências intergovernamentais; iv) ao estabelecimento de regra quanto a tributação na origem, no destino ou mista.

5.1. Propostas de reforma tributária em trâmite

Atualmente – em junho de 2021 – existem três propostas para reforma tributária – uma é de autoria da Câmara dos Deputados – PEC 45/2019, outra do Senado Federal – PEC 110/2019, e a última do Governo Federal – Projeto de Lei nº 3887/2020.

Em um resumo simplificado, a PEC 45/2019 substitui os cinco tributos já existentes – PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS, pelo Imposto sobre Bens e Serviços – IBS, no perfil do Imposto sobre Valores Agregado, mencionado acima. A alíquota do IBS será única para todas as operações com bens e serviços que tenham como destino determinado Estado ou Município:

“Art. 152-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas.

§1º. O imposto sobre bens e serviços:

I – incidirá também sobre:

a) os intangíveis;

b) a cessão e o licenciamento de direitos;

c) a locação de bens;

d) as importações de bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos;

II – será regulado exclusivamente pela lei complementar referida no caput deste artigo;

III – será não-cumulativo, compensando-se o imposto devido em cada operação com aquele incidente nas etapas anteriores;

IV – não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de

base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação das alíquotas nominais;

V – não incidirá sobre as exportações, assegurada a manutenção dos créditos;

VI – terá alíquota uniforme para todos os bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos, podendo variar entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

§ 2º. A alíquota do imposto aplicável a cada operação será formada pela soma das alíquotas fixadas pela União, pelos Estados ou Distrito Federal e pelos Municípios, observado o seguinte:

I – a competência para alteração da alíquota pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios será exercida por lei do respectivo ente;

II – na ausência de disposição específica na lei federal, estadual, distrital ou municipal, a alíquota do imposto será a alíquota de referência, fixada nos termos do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias”.

A transição vai levar dez anos, sem redução de carga tributária. A proposta também cria o Imposto Seletivo Federal, que incidirá sobre bens e serviços cujo consumo se deseja desestimular, tais como cigarros e bebidas alcoólicas:

“JUSTIFICATIVA

2.Principais características do modelo proposto

(...)

O modelo é complementado pela criação de um imposto seletivo federal, que incidirá sobre bens e serviços geradores de externalidades negativas, cujo consumo se deseja desestimular, como cigarros e bebidas alcoólicas. A incidência do imposto seletivo seria monofásica, sendo a tributação realizada apenas em uma etapa do processo de produção e distribuição (provavelmente na saída da fábrica) e nas importações.

(...)

C)Transição para os contribuintes

Para viabilizar a migração do atual sistema de tributação de bens e serviços para o novo modelo propõem-se duas transições: uma contemplando a progressiva redução dos atuais tributos e sua substituição pelo IBS (transição para os contribuintes); outra contemplando o ajuste na distribuição da receita entre os Estados e Municípios, em função da adoção do princípio do destino (transição na distribuição federativa da receita). Neste item apresenta-se em maior detalhe a transição

proposta para os contribuintes, sendo a transição na distribuição federativa da receita detalhada no item subsequente.

A substituição dos tributos atuais pelo IBS será feita em dez anos, sendo os dois primeiros anos um período de teste e os oito anos seguintes o período de transição propriamente dito. No período de teste o IBS será cobrado à alíquota de 1%, sendo o aumento de arrecadação compensado pela redução das alíquotas da Cofins, não afetando, portanto, os Estados e Municípios. Já no período de transição todas as alíquotas do ICMS, do ISS, do IPI, do PIS e da Cofins (ad valorem e ad rem, internas e interestaduais) serão reduzidas em 1/8 por ano, sendo estes cinco tributos extintos no oitavo ano.

Um dos objetivos do período de teste é o de fazer eventuais ajustes no IBS, pois se trata de um imposto novo, cuja operação precisa ser conhecida pelos contribuintes e pelo fisco.

Outro objetivo do período de teste é o de conhecer o potencial de arrecadação do IBS, pois isso permite fazer a transição mantendo-se a carga tributária constante. Como a receita dos cinco tributos atuais é conhecida, sabe-se que a perda de receita destes tributos no primeiro ano da transição será de 1/8 desta receita. Como a receita do IBS com uma alíquota de 1% é conhecida, sabe-se quanto terá de ser elevada a alíquota de referência do IBS (ou, mais precisamente, a soma das alíquotas de referência federal, estadual e municipal) para repor a perda de receita dos cinco tributos atuais no período.

Ou seja, o modelo proposto permite fazer a transição mantendo-se a carga tributária constante, sem gerar riscos de aumento da carga para os contribuintes, mas também sem gerar riscos de perda de receita para os entes federativos.”

Já a **PEC 110/2019**, um pouco mais elaborada, propõe a substituição dos nove tributos já existentes – IPI, IOF, PIS, Pasep, Cofins, CIDE Combustíveis, Salário-Educação, ICMS e ISS, pelo Imposto sobre Bens e Serviços – IBS, no perfil do Imposto sobre Valores Agregado.

A alíquota do IBS poderá variar de acordo com cada produto e cada serviço, mas deve ser a mesma em todo o território nacional.

A PEC 110/2019 altera a competência do ITCMD, que passaria a ser Federal. O IPVA terá sua hipótese de incidência alargada, abrangendo aeronaves e embarcações:

"Art. 1º. A Constituição Federal passa a vigorar com os seguintes artigos alterados ou acrescidos:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

I - imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

II - imposto 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;

III - imposto sobre propriedade de veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos;

IV - por intermédio do Congresso Nacional, imposto sobre operações com bens e serviços, ainda que se iniciem no exterior.

Art. 3º A União instituirá, nos termos da lei, contribuição sobre operações com bens e serviços, que será cobrada de acordo com as regras de incidência estabelecidas para o imposto sobre bens e serviços, de que trata o art. 155, IV, da Constituição Federal.

§ 1º A contribuição de que trata o caput:

I - terá alíquota de até 1% (um por cento); e

II - somente incidirá sobre fatos geradores ocorridos no primeiro exercício subsequente ao da publicação desta Emenda Constitucional, não se lhe aplicando as vedações dos arts. 150, III, "b" e "c"; 154, I; e 195, § 6º, da Constituição Federal.

§ 2º O contribuinte poderá compensar o valor pago com a contribuição social prevista no art. 195, I, "b", da Constituição Federal, preservando-se a destinação da contribuição compensada.

§ 3º Após o fim da exigência da contribuição de que trata o art. 195, I, "b", da Constituição Federal, eventuais saldos credores acumulados serão restituídos em até sessenta dias.

§ 4º Caso a restituição prevista no § 3º deste artigo não ocorra no prazo nele fixado, o contribuinte poderá compensar o saldo credor acumulado na apuração do imposto sobre bens e serviços, deduzindo-se o valor compensado da participação da União no produto de sua arrecadação."

Como se verifica dos artigos transcritos, os pontos mais importantes da PEC 110/2019, que divergem da PEC 45/2019, estão na competência tributária do IBS. A PEC 110/2019 prevê que o tributo será estadual e instituído por intermédio do Congresso Nacional. Nesse ponto, o Congresso terá poder e iniciativa, reservado basicamente a representantes dos Estados e do Município.

O IBS da PEC 110/2019 terá partilha de arrecadação entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Os recursos de cada ente federativo serão designados conforme método previsto nas regras constitucionais – o Governo descreverá estas

regras no novo texto constitucional proposto na Emenda, e os recursos serão entregues conforme percentuais definidos.

Em resumo, como produto da arrecadação do IBS, o governo entregará um percentual a fundos constitucionais, seguro-desemprego, BNDES, saúde e educação:

"Art. 1º. A Constituição Federal passa a vigorar com os seguintes artigos alterados ou acrescidos:

(...)

Art. 159. (...)

I - do produto da arrecadação do imposto previsto no art. 153, III, e do imposto ou contribuição social que instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelos arts. 154, I, e 195, § 4º:

a) dezessete inteiros e noventa e dois centésimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;

b) dezoito inteiros e setenta e cinco centésimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;

c) dois inteiros e cinco décimos por cento para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semiárido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer;

d) oitenta e três centésimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que serão entregues no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano;

e) oitenta e três centésimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que serão entregues no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano;

(...)

IV - dos recursos recebidos de acordo com o art. 156-A:

a) quatro inteiros e vinte e três centésimos por cento ao fim do de que trata o inciso I, 'a', do caput deste artigo;

b) quatro inteiros e quarenta e dois centésimos por cento ao fim do de que trata o inciso I, 'b', do caput deste artigo;

c) cinquenta e nove centésimos por cento para aplicação nos programas de financiamento de que trata o inciso I, 'c', do caput deste artigo;

d) dois décimos por cento ao fundo de que trata o inciso I, 'd', do caput deste artigo, entregues no prazo fixado no referido dispositivo;

e) dois décimos por cento ao fundo de que trata o inciso I, 'e', do caput deste artigo, entregues no prazo fixado no referido dispositivo;

f) um inteiro e noventa e sete centésimos por cento a fundo destinado aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados;

§ 2º A nenhuma unidade federada poderá ser destinada parcela superior a vinte por cento do montante a que se refere o inciso IV, 'f, do caput deste artigo, devendo o eventual excedente ser distribuído entre os demais participantes, mantido, em relação a esses, o critério de partilha nele estabelecido.

§ 3º Os Estados entregarão aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento dos recursos que receberem nos termos do inciso IV, 'f, do caput deste artigo, observados os critérios estabelecidos no art. 158, parágrafo único, I e II"

“JUSTIFICAÇÃO

(...)

Para evitar perdas de arrecadação para alguns entes federados, propõe-se a criação de dois fundos, que vão compensar eventuais disparidades da receita per capita entre estados e entre municípios.

(...)

Há também previsão de que lei complementar disponha sobre critérios, forma e montante da compensação aos Municípios em caso de frustração de receitas. Para tanto, são utilizados recursos do fundo de equalização de receitas per capita, apelidado de Fundo de Solidariedade Fiscal, para, no período de quinze anos da transição, destacar parcela dos seus valores para reduzir eventuais perdas nas receitas municipais em decorrência da aprovação da Emenda Constitucional.”

Veja-se no quadro ilustrativo abaixo, apresentado em cartilha sobre reforma tributária elaborada pela Comissão de Direito Tributário da OAB do Amazonas⁵, apontando as principais diferenças entre a PEC 45/2019 e a PEC 110/2019:

⁵ https://oabam.org.br/diretorio/Cartilha_Reforma_Tributaria_CDT_OAB-AM_2021.pdf. Acesso em 20.06.2021.

	PEC 45/2019	PEC 110/2019
TRIBUTOS EXTINTOS	<ul style="list-style-type: none"> • São cinco tributos extintos: três de competência da União (IPI, PIS e Cofins) e dois de estados e municípios (ICMS e ISS). Entre 2014 e 2017, esses impostos arrecadaram em média 12,3% do PIB. 	<ul style="list-style-type: none"> • Além de IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS, são extintos mais quatro tributos de competência da União (IOF, salário-educação, Cide-combustíveis e Pasep). Esses impostos geraram 13,4% do PIB entre 2014 e 2017.
ALÍQUOTA DO IBS	<ul style="list-style-type: none"> • A alíquota é definida por meio de lei específica de cada ente. União, estados e municípios também são responsáveis por regulamentar e gerir o imposto. Não é permitida a concessão de benefícios tributários, nem a diferenciação de alíquotas entre bens e serviços. A alíquota requerida para gerar as mesmas receitas proporcionadas pelos tributos extintos é estimada em 25,3%. 	<ul style="list-style-type: none"> • A alíquota é a mesma para todos os entes, fixada em lei complementar. Gestão e regulamentação são atribuídas apenas a estados e municípios. Existe a possibilidade de diferenciação de alíquotas entre bens e serviços e concessão de benefícios em casos específicos. A alíquota requerida para gerar as mesmas receitas proporcionadas pelos tributos extintos é estimada em 23,8%.
IMPOSTO SELETIVO	<ul style="list-style-type: none"> • Além do IBS, prevê a criação do imposto seletivo. De competência da União, ele tem como intenção desestimular o consumo de certos bens e serviços, como cigarros e bebidas. 	<ul style="list-style-type: none"> • O imposto seletivo é mais abrangente, incluindo insumos usados na produção de combustíveis e veículos automotores, além de serviços de telecomunicações e energia. As alíquotas podem ser diferenciadas, mas sem superar a taxa padrão do IBS. Parte da receita é dividida com os estados.
NEUTRALIDADE	<ul style="list-style-type: none"> • Mantém a mesma participação dos entes na distribuição de receitas. Isso porque as alíquotas do IBS são calculadas de modo a gerar a mesma receita produzida pelos tributos extintos. 	<ul style="list-style-type: none"> • Pode gerar uma diferença na participação na receita. É possível que União e estados experimentem discreta perda, em favor de municípios.
COMPENSAÇÃO DE PERDAS	<ul style="list-style-type: none"> • Prevê um mecanismo temporário de compensação de perdas, caso estados e municípios sejam prejudicados com a reforma tributária. Nos primeiros 20 anos, estados e municípios recebem o valor real da receita com ICMS e ISS, além do dinheiro IBS calculado a partir do local do consumo. Nos 30 anos seguintes, o critério do valor real das receitas diminui de forma linear em favor do local do consumo. 	<ul style="list-style-type: none"> • A compensação se estende por apenas 15 anos. Nos 5 primeiros, IBS e imposto seletivo são distribuídos entre União, estados e municípios de acordo com a participação de cada um na receita dos tributos extintos. Nos 10 anos finais, o critério de distribuição é substituído pelas regras definitivas de divisão de receitas. No caso do IBS, os percentuais são de 35,57% para União; 41,52% para estados; e 22,91% para municípios.
FLEXIBILIDADE DE GESTÃO FISCAL	<ul style="list-style-type: none"> • Dá flexibilidade para que União, estados e municípios alterem a alíquota do IBS. 	<ul style="list-style-type: none"> • Flexibilidade reduzida: as alíquotas do IBS são definidas em lei complementar de âmbito nacional, e os percentuais de partilhas e vinculações estão quase todos fixados no texto constitucional.



Fonte: Principais Propostas de Reforma Tributária em Tramitação no Congresso Nacional, nota técnica publicada em outubro de 2019 pela Instituição Fiscal Independente (IFI)

Por fim, o Projeto de Lei nº 3887/2020, do Governo Federal, limita-se à criação da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), em substituição ao PIS/PASEP e à COFINS:

“Art. 1º. Esta Lei institui a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços - CBS. Parágrafo único. A CBS incide sobre as operações com bens e serviços:

I - em relação às operações no mercado interno, na forma do Capítulo II; e

II - em relação às operações de importação, na forma do Capítulo III.

Art. 2º. A CBS incide sobre o auferimento da receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, em cada operação.

§ 1º A CBS incide ainda sobre as receitas decorrentes de acréscimos à receita bruta de que trata o caput, tais como multas e encargos.

§ 2º A CBS não incide sobre receitas decorrentes da exportação para o exterior, assegurada a apropriação dos créditos a elas vinculados.

Art. 61. A CBS incide sobre a importação de bens e de serviços do exterior.

§ 1º Para fins do disposto neste Capítulo, o conceito de serviços compreende também a cessão e o licenciamento de direitos, inclusive intangíveis.

§ 2º A incidência da CBS na forma deste Capítulo independe da denominação dada ao serviço.”

A alíquota da CBS será de 12% para empresas em geral, 5,9% para entidades financeiras como bancos, planos de saúde e seguradores. Já as empresas optantes pelo Simples Nacional seguirão com o tratamento tributário favorecido:

“Art. 8º. A alíquota geral da CBS é de doze por cento.”

“Justificativa:

(...)

12. As operações serão oneradas pela CBS com a alíquota uniforme de 12%. Essa foi a recomendação do Fundo Monetário Internacional na Nota Final de Assistência Técnica à reforma da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, elaborada em março de 2017, com base nas melhores práticas sobre a tributação do valor adicionado nos demais países:

“alíquota positiva única (e alíquota zero aplicada apenas a exportações) é uma característica importante do IVA, pois alíquotas múltiplas alteram preços relativos e, em consequência, distorcem as escolhas dos consumidores. Isto, por sua vez, afeta a estrutura da produção e da alocação de recursos, reduzindo a eficiência econômica. Além disso, alíquotas múltiplas aumentam substancialmente o custo de cumprimento das obrigações tributárias, principalmente para as pequenas empresas, e o custo de administração do imposto, principalmente por aumentar o número de pedidos de restituição que têm que ser processados e por requerer pareceres da administração tributária para dirimir as dúvidas dos contribuintes quanto a que alíquota aplicar a determinada transação. Cabe também notar que a maior complexidade criada por alíquotas múltiplas é um convite à fraude e à evasão”

A proposta prevê prazo de seis meses, contados a partir da publicação da lei, para que o novo tributo entre em vigor:

“Justificativa:

(...)

19. Para que haja tempo hábil para as adequações de sistemas e procedimentos, prevê-se vacatio legis de seis meses a partir da publicação da Lei resultante do presente Projeto.”

Por fim, pelo que se vê do noticiário recentemente, em reunião entre o ministro Paulo Guedes e os presidentes da Câmara e do Senado, Arthur Lira e Rodrigo Pacheco, ter-se-ia definido as bases de um acordo sobre a reforma tributária.

O Senado cuidaria do exame das PEC's nºs 45 e 110, que tratam da tributação do consumo, as quais preveem a criação de um imposto sobre o valor agregado (IVA). À Câmara cumpriria tocar o projeto que unifica o PIS e a COFINS, que geraria a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), também sob a modalidade de IVA.

Pelos noticiários⁶, é possível notar que a proposta de “fatiamento” da reforma tributária é defendida pelo ministro Paulo Guedes desde o ano passado, pois

⁶ <https://g1.globo.com/economia/noticia/2021/05/25/reforma-tributaria-sera-simples-diz-ministro-paulo-guedes-vai-ser-dificil-ficar-contr.ghtml>. Acesso em 26.06.2021.

<https://veja.abril.com.br/blog/mailson-da-nobrega/dificil-entender-o-acordo-sobre-a-reforma-tributaria/>. Acesso em 26.06.2021.

considera mais simples aprovar projetos separados ao invés de uma grande proposta de emenda à Constituição que faça todas as mudanças de uma só vez.

5.2. Os impactos das mudanças na cobrança de DIFAL em operações interestaduais

Uma forte característica do ICMS é o fato de que é o responsável pela maior parte da arrecadação tributária dos Estados e do Distrito Federal – um dos motivos pelos quais é tão abrangido na Constituição Federal. Sobre esse ponto, é relevante mencionar as palavras de Regina Helena Costa⁷:

“O ICMS é o imposto mais importante dos Estados-Membros e do Distrito Federal, responsável que é pela maior parte da arrecadação tributária desses entes.

Peculiaridade interessante desse imposto é relevada na simples leitura do art. 155: embora cuide-se de imposto de competência de entes parciais (EM e DF), é o tributo de cuja disciplina mais amplamente se ocupa a Constituição da República.

A explicação está no fato de que ao ICMS, conquanto estadual, assume feição nacional, diante da uniformidade imposto ao seu regramento, em múltiplos aspectos, competindo, aos legisladores estaduais e distrital, pouco mais do que sua instituição”.

Como mencionado acima, independente da proposta a ser aprovada, com relação à tributação sobre o consumo, o IBS seria aplicado a todos os bens e serviços dentro do território nacional, sobre os quais incidiria com alíquota uniforme. Esse cenário de uniformidade respeitaria a importância e a relevância da arrecadação tributária dos Estados e do Distrito Federal – bem destacada pela I. Regina Helena Costa.

Referida mudança refletiria em toda a estrutura tributária e, conseqüentemente, extinguiria os problemas decorrentes da cobrança de DIFAL em operações interestaduais, gerando uma arrecadação igualitária e proporcional a todos os Estados da Federação – ao menos, essa é a promessa.

<https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,reforma-tributaria-lira-usa-metaforas-para-defender-a-reforma-do-possivel,70003731609>. Acesso em 26.06.2021.

⁷ Op. cit., p. 368.

Por outro lado, para os críticos das propostas, a uniformidade poderia causar distorções no sistema tributário – como exemplos, indiretamente, o agronegócio passaria a pagar IPI, e serviços ficaria sujeito ao IPI e ICMS.

Nessa possível realidade, o setor de serviços poderia sofrer um aumento médio de até 300% na carga tributária. Para prestadores autônomos, como advogados, médicos, engenheiros, entre outros, o aumento poderia ser ainda maior.

Na prática, esse cenário poderia ter impacto direto no aumento da inflação, já que o maior ônus tributário acabaria por ser direcionado pelos empresários aos preços dos serviços e produtos de consumo.

Outro ponto crítico das propostas é o longo período de transição, entre o modelo vigente e o proposto. Durante esse prazo, o empresariado terá de cumprir um número maior de obrigações acessórias, o que implicaria no aumento da burocracia.

CONCLUSÃO

É difícil pensar em um modelo perfeito, que atenda a todas as necessidades dos contribuintes, respeite as desigualdades regionais do país, distribuindo receitas de forma igualitária e ainda quebre paradigmas equivocados do modelo de tributação atual – tais como a cobrança do diferencial de alíquota interestadual de ICMS nas entradas de mercadorias, objeto do presente estudo.

De fato, como mencionado no capítulo acima, independente da proposta a ser aprovada, com relação à tributação sobre o consumo, o IBS seria aplicado a todos os bens e serviços, sobre os quais incidiria com alíquota uniforme – cenário este que extingiria os problemas decorrentes da cobrança de DIFAL em operações interestaduais, tendo em vista que se trabalharia com uma arrecadação unificada para posterior distribuição aos entes da federação.

Ademais, o perfil do IVA é o que causa menos dano à competitividade, interna e externa, de uma economia. De fato, estabelecer-se um imposto único sobre mercadorias e serviços no Brasil poderia desonerar os contribuintes de uma forma geral e simplificar as regras referentes à arrecadação dos impostos.

Com efeito, é defensável a tese de que com o imposto único os Estados e Municípios perderiam em muito politicamente, mas regras claras trazendo uma melhor qualidade ao tributo e uma melhoria na sua distribuição poderia alavancar o crescimento do País, principalmente em áreas de desenvolvimento atrofiado.

No entanto, importante mencionar que a existência, dentro de um único mercado, de um ou mais impostos incidentes sobre uma base de cálculo comum, com competências atribuídas a distintos níveis de governo, sem que sejam harmonizados entre si, pode representar maiores custos administrativos e de cumprimento da dívida tributária para o fisco e para os contribuintes.

Logo, é fundamental a instituição de regras que estabeleçam um razoável grau de coordenação, vertical e horizontal. Em outras palavras, a harmonização das práticas tributárias subnacionais é, portanto, condição essencial quando da atribuição de competência às unidades locais para cobrarem seus próprios IVA's.

Além disso, seria necessário conciliar a adoção de um IVA como principal forma de tributação com a autonomia que se deseja para as instâncias inferiores de governo, evitando assim que esta autonomia seja utilizada em detrimento destas instâncias entre si ou da nação como um todo.

Ambas as situações descritas ensejam um equilíbrio, tanto das práticas tributárias nacionais, quanto entre as instâncias inferiores de governo, o que pode representar uma redução dos conflitos gerados pelas guerras fiscais.

Todavia, de uma breve leitura das propostas de reforma tributária em andamento, é possível notar que nenhum desses requisitos destacados será cumprido – ao menos em um primeiro momento, trabalha-se tão somente com uma unificação de tributos, com fim de simplificação, sem o devido respeito às desigualdades que abrangem cada um dos Entes da Federação.

Por outro lado, vale ressaltar que qualquer modelo de divisão de competências tributárias entre esferas de governo ensejará um conflito entre a autonomia pretendida pelas distintas jurisdições e o grau de coordenação necessária para minimizar os possíveis impactos negativos sobre a estrutura produtiva e a distribuição geográfica da produção.

Aqui, vale lembrar as palavras de Geraldo Ataliba⁸:

“Os políticos (homens que dirigem o estado), precisando atender às necessidades financeiras do poder público, usam do direito como instrumento de desígnio de abastecer o estado de dinheiro.

As normas tributárias, portanto, atribuem dinheiro ao estado e ordenam comportamentos – dos agentes públicos, de contribuintes e de terceiros – tendentes a levar (em tempo oportuno, pela forma correta, segundo os critérios previamente estabelecidos e em quantia legalmente fixada) dinheiro dos particulares para os cofres públicos.”

Apesar de parecerem óbvias tais palavras, é importante que se tenha em mente que, como representantes dos contribuintes, a Câmara e o Senado têm o dever primordial de adequar o sistema tributário atual ao cenário vivenciado pelo país no momento, de forma a respeitar o direito privado do contribuinte.

⁸ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 5a Edição. 5a Tiragem. Coleção de Estudos de Direito Tributário. Malheiros Editores. 1996. p. 28/29.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 5ª Edição. 5ª Tiragem. Coleção de Estudos de Direito Tributário. Malheiros Editores. 1996.

CARRAZA, Roque Antonio. ICMS. 15ª Edição. Malheiros Editores. 2011.

COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional. 1ª Edição. 2ª Tiragem. Editora Saraiva. 2009.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 11ª Edição. Saraiva Jur. 2020.

SCHOEURI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 8ª Edição. 2ª Tiragem. Saraiva Jur. 2018.

SOARES DE MELO, José Eduardo. Curso de Direito Tributário. 6ª Edição. Dialética. 2005.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Re 1039439 Agr, Relator(A): Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, Julgado em 18/12/2017, Processo Eletrônico Dje-022 Divulg 06/02/2018, Public 07/02/2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE nº 593849 / MG; Tribunal Pleno; Min. Edson Fachin; Public 05-04-2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE nº 1.287.019; Tribunal Pleno, Min. Marco Aurélio, Public 25/05/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, ARE nº 1.255.885, Tribunal Pleno, Min. Presidente, Public 15/09/2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE nº 598677; Tribunal Pleno; Min. Dias Toffoli; Publicação: 05/05/2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, REsp 1125133/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 25/08/2010, DJe 10/09/2010.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, Apelação nº 1054078-18.2018.8.26.0576; 1ª Câmara de Direito Público; Data de publicação: 16/03/2020.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo; Remessa Necessária nº 1039756-78.2016.8.26.0053; 9ª Câmara de Direito Público; Data de publicação: 28/05/2020.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, Apelação nº 1001104-75.2017.8.26.0014; 1ª Câmara de Direito Público; Data de publicação: 19/05/2020.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Amazonas, 0007531-28.2018.8.04.0000, Relator (a): Maria das Graças Pessoa Figueiredo; Comarca: Manaus/AM; Órgão julgador: Câmaras Reunidas; Data do julgamento: 23/01/2019; Data de registro: 24/01/2019.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, Apelação 0038889-30.2008.8.05.0001, Relator(a): JOANICE MARIA GUIMARAES DE JESUS, Publicado em: 21/05/2019.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, Apelação e Reexame Necessário, Nº 70081621310, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Marilene Bonzanini, Julgado em: 01-08-2019.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, Apelação e Reexame Necessário, Nº 70078837564, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Carlos Roberto Lofego Canibal, Julgado em: 27-02-2019.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal, Apelação nº 0708478-03.2018.8.07.0018; 1ª Turma Cível; Data de publicação: 20/10/2020.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal, Apelação nº 0703031-97.2019.8.07.0018; 8ª Turma Cível; Data de publicação: 14/10/2019.