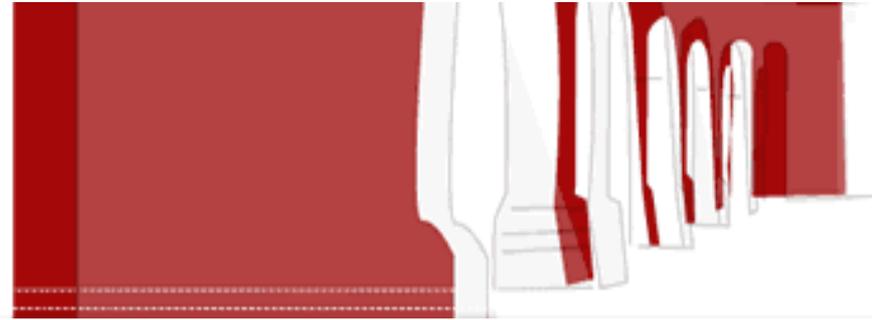




Faculdade de Direito  
Universidade de São Paulo



**PROFESSOR ASSOCIADO PAULO AYRES BARRETO**

**Disciplina:** TRIBUTOS ESTADUAIS, MUNICIPAIS E PROCESSO TRIBUTÁRIO (DEF0516)

# **IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS)**

# ICMS E O E-COMMERCE

## Redação original da Constituição Federal de 1988

Art. 155, §2º O imposto previsto no inciso I, b , atenderá ao seguinte: (...)

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

- a) a **alíquota interestadual**, quando o **destinatário for contribuinte** do imposto;
- b) a **alíquota interna**, quando o **destinatário não for contribuinte** dele;

- *Na redação original da CF/88, nos casos de venda pela internet ou à distância, apenas o Estado de origem arrecadava o ICMS?*
- *O fato de o mercado estar localizado em outro Estado justifica que a arrecadação seja compartilhada com o Estado de destino?*

## ICMS E O E-COMMERCE (PROTOCOLO Nº 21/2011)

**Cláusula primeira** Acordam as unidades federadas signatárias deste protocolo a exigir, nos termos nele previstos, a favor da unidade federada de destino da mercadoria ou bem, a parcela do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - devida na operação interestadual em que o consumidor final adquire mercadoria ou bem de forma não presencial por meio de internet, telemarketing ou showroom.

Parágrafo único. A exigência do imposto pela unidade federada destinatária da mercadoria ou bem, aplica-se, inclusive, nas operações procedentes de unidades da Federação não signatárias deste protocolo.

**Cláusula segunda** Nas operações interestaduais entre as unidades federadas signatárias deste protocolo o estabelecimento remetente, na condição de substituto tributário, será responsável pela retenção e recolhimento do ICMS, em favor da unidade federada de destino, relativo à parcela de que trata a cláusula primeira.

**Cláusula terceira** A parcela do imposto devido à unidade federada destinatária será obtida pela aplicação da sua alíquota interna, sobre o valor da respectiva operação, deduzindo-se o valor equivalente aos seguintes percentuais aplicados sobre a base de cálculo utilizada para cobrança do imposto devido na origem:

I - 7% (sete por cento) para as mercadorias ou bens oriundos das Regiões Sul e Sudeste, exceto do Estado do Espírito Santo;

II - 12% (doze por cento) para as mercadorias ou bens procedentes das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e do Estado do Espírito Santo.

Parágrafo único. O ICMS devido à unidade federada de origem da mercadoria ou bem, relativo à obrigação própria do remetente, é calculado com a utilização da alíquota interestadual.

- *Tentativa dos Estados para “corrigir” a lacuna axiológica constitucional.*
- *Entretanto, trata-se de matéria própria de Convênio ICMS?*

## **STF declara a inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21 do Confaz**

**Por unanimidade, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) declarou a inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011**, do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), nesta quarta-feira (17), que exigia, nas operações interestaduais por meios eletrônicos ou telemáticos, o recolhimento de parte do ICMS em favor dos estados onde se encontram consumidores finais dos produtos comprados. Para os ministros, a norma viola disposto no artigo 155 (parágrafo 2º, inciso VII, alínea b) da Constituição Federal.

(...)

Em seu voto nas ADIs, o ministro Luiz Fux frisou existir uma **inconstitucionalidade material**, uma vez que o protocolo faz uma forma de autotutela das receitas do imposto, **tema que não pode ser tratado por esse tipo de norma**. Além disso, o ministro afirmou que, ao determinar que se assegure parte do imposto para o estado de destino, o protocolo instituiu uma **modalidade de substituição tributária sem previsão legal**.

**O artigo 155 da Constituição Federal é claro, disse o ministro, ressaltando que “é preciso se aguardar emenda ou norma com força de emenda para esse fim”.**

# ICMS E O E-COMMERCE



## Emenda Constitucional nº 87/2015

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 *cabará ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual*;

(...)

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

- a) **ao destinatário**, quando este for **contribuinte** do imposto;
- b) **ao remetente**, quando o **destinatário não for contribuinte** do imposto;

**Atenção:** O âmbito da redação da regra introduzida pela EC nº 87/96 é maior do que as operações relacionadas ao comércio eletrônico!!

# ICMS E O E-COMMERCE (REPARTIÇÃO DE RECEITAS)

## Emenda Constitucional nº 87/2015

### Art. 99 do ADCT

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.**

- **CONFAZ DETALHA ICMS DO COMÉRCIO ELETRÔNICO (22/09/2015)**

O Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) detalhou como as empresas de comércio eletrônico deverão recolher o ICMS nas operações interestaduais a partir do próximo ano. A Emenda Constitucional (EC) nº 87 estabeleceu a repartição do tributo entre os Estados. Os procedimentos a serem adotados constam do Convênio ICMS nº 93, publicado na edição de ontem do Diário Oficial da União.

De acordo com a emenda, o ICMS hoje devido para o Estado de origem será gradualmente partilhado para, em 2019, ser recolhido integralmente para o Estado de destino. Em 2016, por exemplo, irá 40% para o destino e 60% para a origem. Em 2019, caberá ao Estado de origem apenas a parcela do ICMS calculada com base na alíquota interestadual.

(...)

Para verificar se o ICMS foi corretamente apurado e recolhido, o convênio autoriza o Estado de destino das mercadorias a fiscalizar o estabelecimento remetente localizado em outro Estado. "Com isso, grandes varejistas online podem entrar no radar de fiscalizações de mais Estados", diz Marques.

# NÃO-CUMULATIVIDADE

## CLÉBER GIARDINO E GERALDO ATALIBA

“O método de abatimento é diretriz constitucional imperativa. (...) Em essência, é o critério constitucional pelo qual juridicamente se constrói a chamada não-cumulatividade do ICM. (...) O “abatimento” é, nitidamente, categoria jurídica de hierarquia constitucional, porque criada pela Constituição. Mais que isso, é direito constitucional reservado ao contribuinte do ICM, direito público subjetivo de nível constitucional, oponível ao Estado pelo contribuinte do imposto estadual. O próprio Texto Constitucional que outorgou ao Estado o poder de exigir o ICM, deu ao contribuinte o direito de abatimento”

## NÃO-CUMULATIVIDADE

**Art. 155.** § 2.º O imposto previsto no inciso II [ICMS] 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;

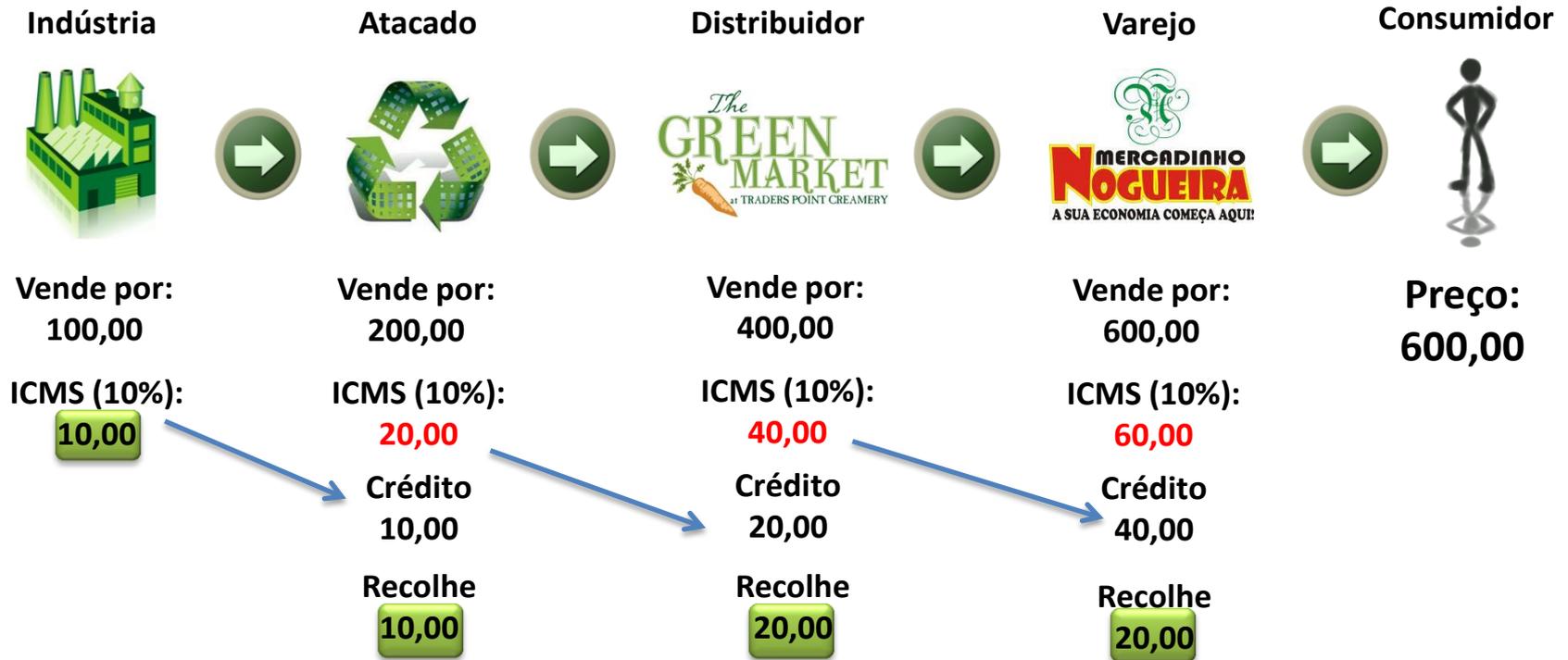
- “**Montante cobrado**” = valor destacado na Nota Fiscal ou o valor efetivamente pago na etapa anterior?

## NÃO-CUMULATIVIDADE

- A não-cumulatividade é **regra** ou **princípio**?
- Crédito Físico X Crédito Financeiro

CRÉDITO FÍSICO	CRÉDITO FINANCEIRO
- Mercadorias para revenda;	- Mercadorias para revenda;
- Insumos consumidos no processo de industrialização ou de prestação de serviços.	- Insumos consumidos no processo de industrialização ou de prestação de serviços;
	- Bens de ativo permanente;
	- Material de uso e consumo da empresa.

# NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS



Preço: 600,00 X ICMS (10%) = R\$ 60,00 → Fosse cumulativo: R\$ 130,00

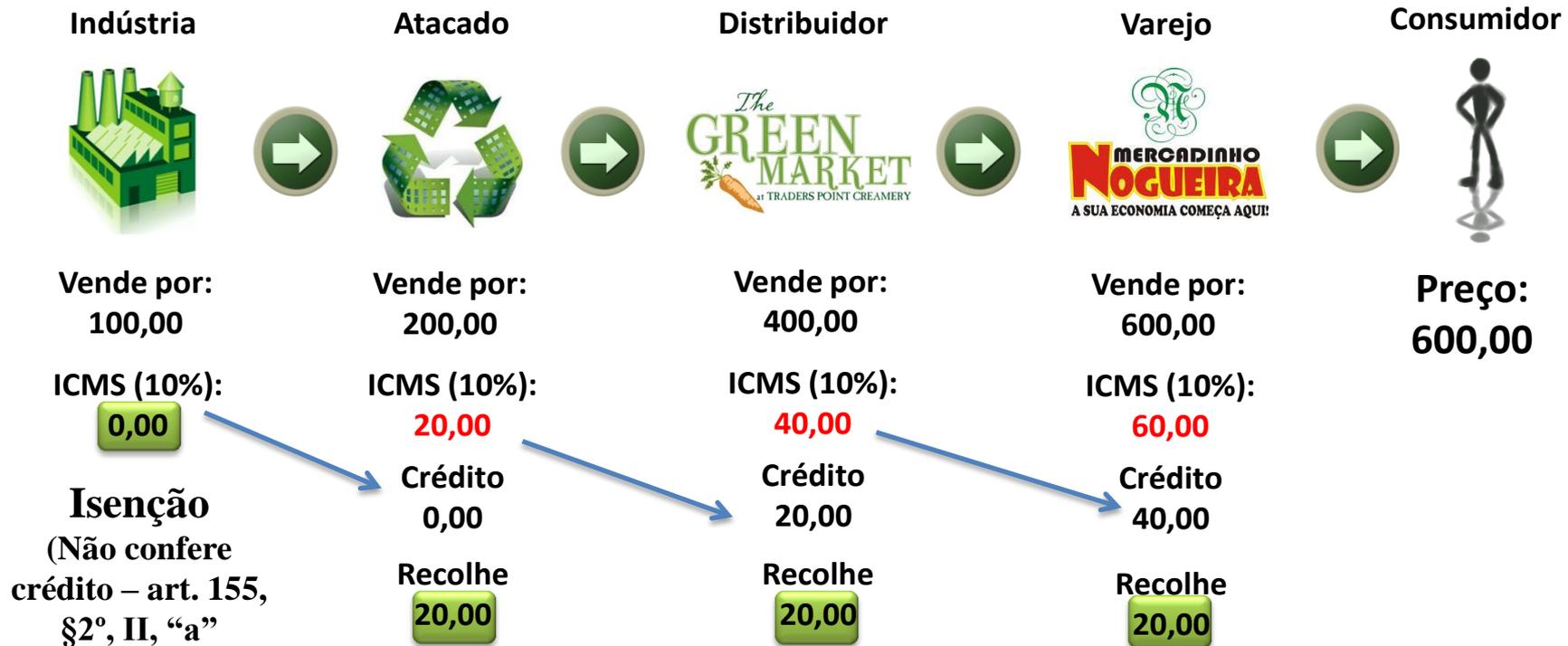
# NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS (ISENÇÃO NO FINAL DA CADEIA)



Independentemente do preço final, **houve efetiva desoneração da carga tributária** do produto, equivalente ao ICMS devido pelo varejista

$$\text{Preço: } 600,00 \times \text{ICMS (10\%)} = \text{R\$ } 40,00$$

# NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS (ISENÇÃO NO INÍCIO DA CADEIA)



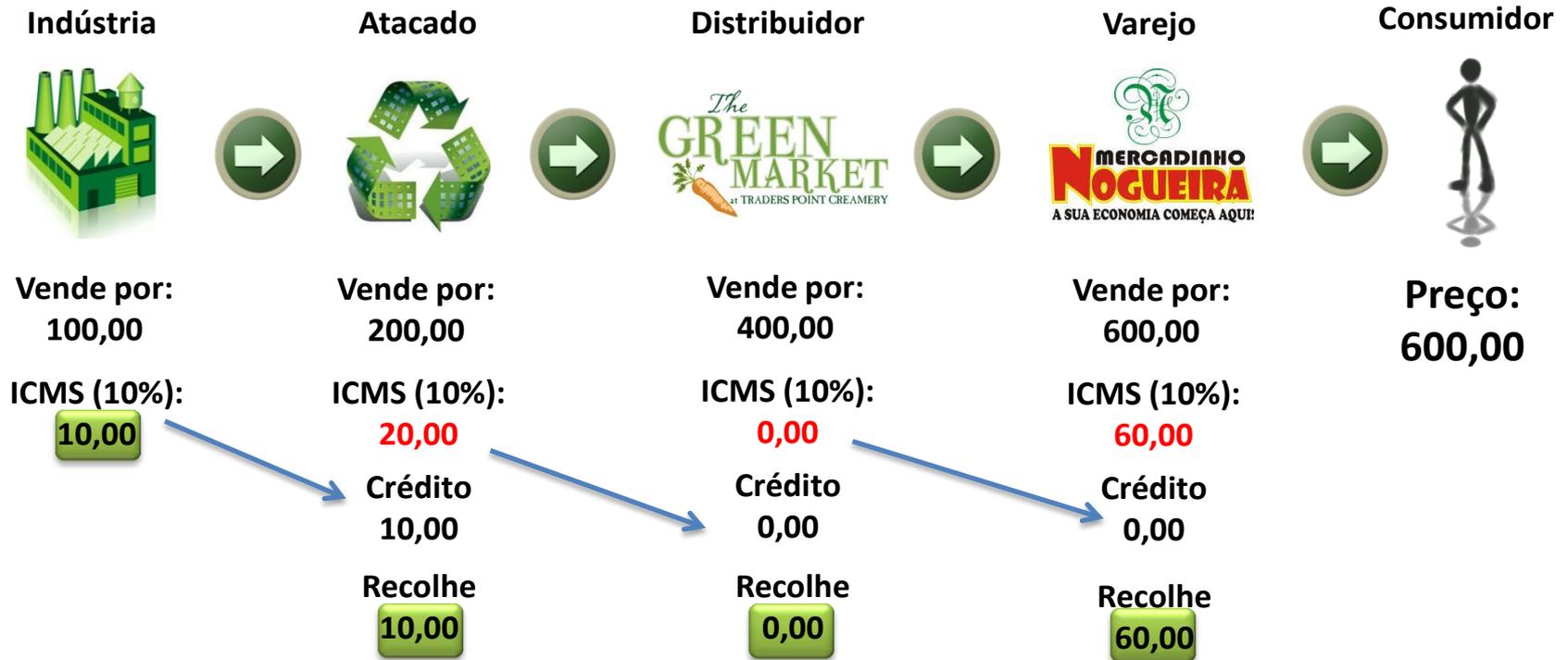
A carga tributária final se **manteve** 10% do valor da operação final ao consumidor.

$$\text{Preço: } 600,00 \times \text{ICMS (10\%)} = \text{R\$ } 60,00$$



**Houve efetiva desoneração?**

# NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS (ISENÇÃO NO MEIO DA CADEIA)



Preço: 600,00    X    ICMS (10%)    =    **R\$ 80,00**

**➔ Incidência cumulativa!!**

# NÃO-CUMULATIVIDADE E REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO



Saída de mercadoria com valor menor do que a entrada permite a manutenção do crédito correspondente de ICMS?

1.

A manutenção do crédito ofenderia ou atenderia à **não-cumulatividade**?

2.

A saída da mercadoria com a base reduzida é uma forma de **isenção**?

# NÃO-CUMULATIVIDADE E REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

## Constituição Federal

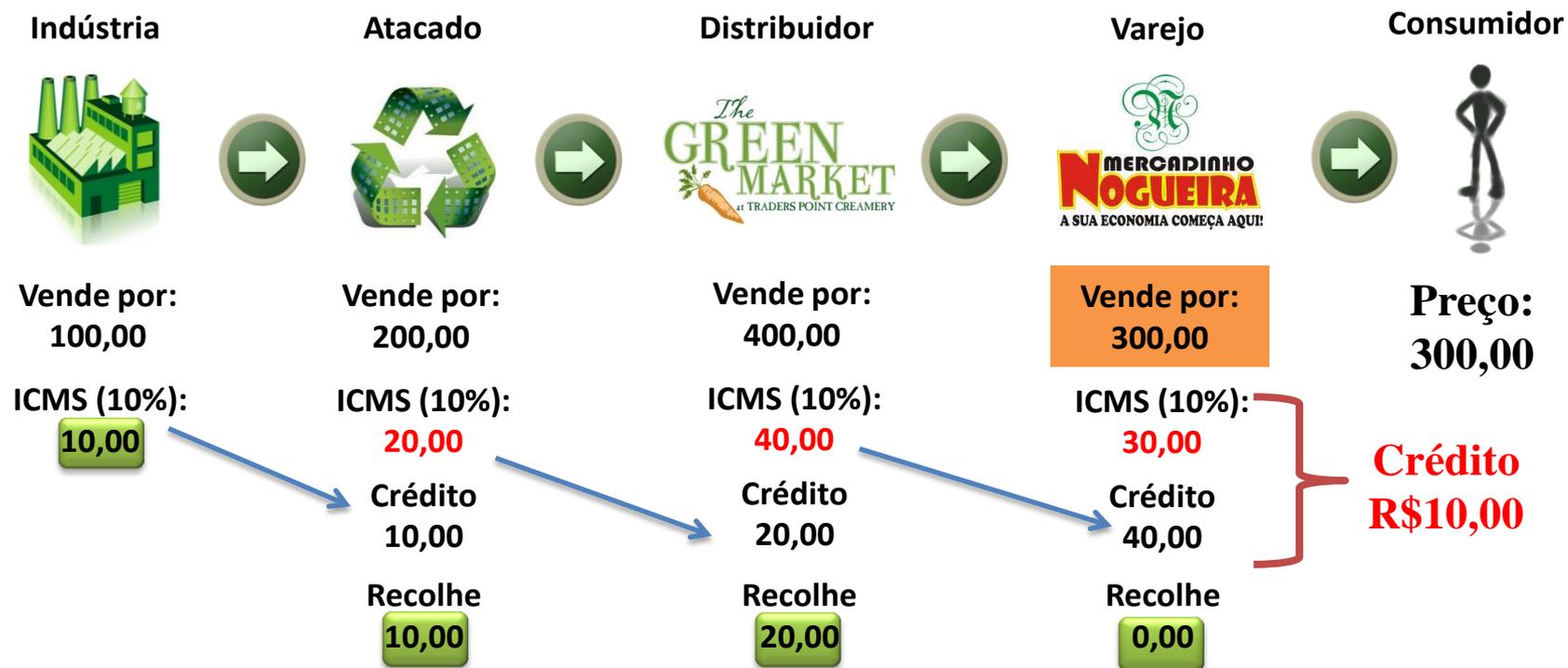
Art. 155. § 2.º I - O ICMS será não-cumulativo, **compensando-se o que for devido** em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços **com o montante cobrado nas anteriores**

**Exceções:** acarretam a anulação do crédito a saída isenta ou a não-incidência, salvo lei em contrário (art. 155, §2º, inc. II, “b”).



Pode manter **R\$ 10,00** de crédito ou precisa estorná-lo (“anulá-lo”)?

# NÃO-CUMULATIVIDADE E REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO



Preço: 300,00 x ICMS (10%) = R\$ 30,00

➔ Se mantém os R\$10, ICMS total da cadeia = R\$ 30,00

➔ Se estorna os R\$10, ICMS total da cadeia = R\$ 40,00 (13,3%)

# NÃO-CUMULATIVIDADE E REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO



## SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

### RE nº 437.006

ICMS – CRÉDITO – VENDA SUBSIDIADA DO PRODUTO – SERVIÇOS – FIDELIZAÇÃO. A pretensão de ter-se crédito relativo ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços ante a venda do produto por preço inferior ao da compra **não** encontra respaldo no figurino constitucional.

#### Trecho do Voto do Relator Min. Marco Aurelio:

“A lei local, portanto, ao prever a manutenção do crédito na extensão do débito final, atendeu, em última análise, à finalidade pretendida pelo texto constitucional, ou seja, evitar a cobrança cumulativa. Não ocorre esta última quando, em face do preço da mercadoria na entrada, há incidência de tributo em certo valor e, na saída, o total relativo ao imposto que fica menor do que o inicialmente recolhido.”



MARCO AURELIO  
Ministro STF

# NÃO-CUMULATIVIDADE E REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO



## SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

**RE nº 635.688/RS**

Recurso Extraordinário. 2. Direito Tributário. ICMS. 3. **Não cumulatividade. Interpretação do disposto art. 155, §2º, II, da Constituição Federal. Redução de base de cálculo. Isenção parcial. Anulação proporcional dos créditos relativos às operações anteriores, salvo determinação legal em contrário na legislação estadual.** 4. Previsão em convênio (CONFAZ). Natureza autorizativa. Ausência de determinação legal estadual para manutenção integral dos créditos. Anulação proporcional do crédito relativo às operações anteriores. 5. Repercussão geral. 6. Recurso extraordinário não provido.



**GILMAR MENDES**  
Ministro STF

(RE 635688, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 16/10/2014, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-030 DIVULG 12-02-2015 PUBLIC 13-02-2015)

# NÃO-CUMULATIVIDADE E REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

## Trecho do voto do Min. Relator

“Na isenção total, afasta-se a própria incidência ou, como prefere parte da doutrina, dispensa-se integralmente o pagamento do tributo, em relação aos sujeitos e às situações atingidos pelo benefício. Nas isenções parciais, a situação é outra. Tem-se a incidência do tributo e, por conseguinte, o nascimento da obrigação tributária, mas o valor a ser pago é menor do que aquele que seria devido não fosse a mudança (redução) no critério quantitativo da norma tributária padrão, seja na alíquota, seja na base de cálculo. Com efeito, alterar a hipótese, a base de cálculo ou a alíquota pode significar apenas adotar um caminho diferente para alcançar o mesmo objetivo, que é o efeito de exonerar o contribuinte, no todo ou em parte, do pagamento do tributo – estruturas jurídicas diversas para um uma mesma função: reduzir a carga fiscal imposta.

Por isso, entendo que os casos de redução de base de cálculo estão compreendidos no conceito de isenção, para fins do disposto no art. 155, § 2º, II, da Constituição Federal (...).”



GILMAR MENDES  
Ministro STF

## ICMS-IMPORTAÇÃO (PERFIL CONSTITUCIONAL)

**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**;

**Art. 155, §2º, inc. IX** – [ICMS] incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja **contribuinte habitual do imposto**, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver **situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário** da mercadoria, bem ou serviço;

# ICMS-IMPORTAÇÃO (QUESTÕES POLÊMICAS)

**01. Critério Material:** Trata-se de novo imposto ou de uma modalidade do ICMS-mercadorias?

**02. Critério Pessoal:** Quem é o destinatário?

**03. Critério Espacial:** Local do desembaraço é irrelevante

## - Supremo Tribunal Federal

*“1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que o sujeito ativo do ICMS é o Estado-membro para o qual, efetivamente, destinou-se a mercadoria importada, independentemente do local do desembaraço aduaneiro. 2. Agravo regimental a que se nega provimento.”*

(RE 460118 AgR-segundo, Relator(a): Min. TEORI ZAVASCKI, Segunda Turma, julgado em 18/02/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-046 DIVULG 07-03-2014 PUBLIC 10-03-2014)

## ICMS-IMPORTAÇÃO (QUESTÕES POLÊMICAS)

“O ‘destinatário’ da mercadoria ou bem importado, referido na Constituição Federal ao tratar do ICMS incidente sobre as importações, é aquele que toma parte na operação de importação, ao contratar a compra do produto com o exportador no exterior. (...) o critério espacial da regra matriz do ICMS deve vincular-se ao destinatário. É irrelevante, para fins de determinação do critério espacial, o momento do desembarço aduaneiro: este somente importa para fins do critério temporal da regra matriz de incidência do ICMS-importação. Nesse sentido, deve-se entender que a Lei Complementar nº 87/96, ao determinar que o local da operação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física do bem ou mercadoria, somente pode ser aplicada na hipótese de haver mais de um destinatário”.



LUÍS EDUARDO SCHOUERI  
Professor Titular USP

## ICMS-COMUNICAÇÃO (PERFIL CONSTITUCIONAL)

**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;

**Art. 155, §2º, inc. X** – [ICMS] não incidirá:

(...)  
d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;

# ICMS-COMUNICAÇÃO

## ▪ Prestação de serviço de comunicação:

*“O processo comunicativo que estabelece o conteúdo semântico do vocábulo “comunicação” é aquele consistente na transmissão, de uma pessoa para outra, de informação codificada, por meio de um canal, entre emissor e receptor, que possuem em comum, ao menos parcialmente, o repertório necessário para a decodificação da mensagem”.*

(...)

*A prestação de serviço de comunicação só se verificará quando houver a junção simultânea dos elementos constitutivos da prestação de serviço, de um lado, e do processo comunicacional, do outro, de tal forma que a atividade exercida pelo prestador tenha por objetivo realizar a comunicação entre o tomador do serviço e terceira pessoa, mediante o pagamento de um valor”.*



PAULO DE BARROS  
CARVALHO  
Professor Emérito da USP  
e da PUC/SP

**- OUTDOOR? Serviço de VoIP? Anúncios de propaganda?**

- **TRIBUNAL ISENTA SERVIÇO DE VOIP DO ICMS (06/11/2013)**

Uma **tutela antecipada** (espécie de liminar) concedida pelo Tribunal de Justiça de São Paulo (TJ-SP) **dispensou uma operadora de telefonia de recolher 25% de ICMS sobre o serviço de transmissão de voz e imagem por meio da internet - VoIP**, na sigla em inglês. O Skype é um exemplo desse tipo de serviço.

(...)

Na decisão, o desembargador José Maria Câmara Junior, aceitou o argumento da empresa de que o VoIP **não poderia ser tributado por não ser um serviço de comunicação**. (...) A antecipação de tutela precisará ser confirmada em decisão de mérito.

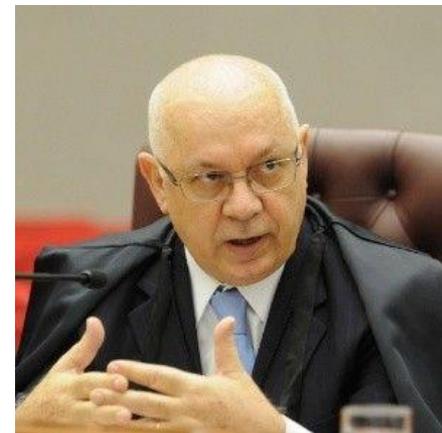
(...)

Na defesa, a empresa alegou que a Agência Nacional de Telecomunicações (Anatel) considera o VoIP um **serviço de valor adicionado**, por ser um software que utiliza a internet como suporte para viabilizar a transmissão de voz e imagens entre os usuários. Nessa cadeia de consumo, segundo advogados, quem recolheria o ICMS seriam as companhias de telefonia, que disponibilizam a banda larga ou o 3G.

# ICMS-COMUNICAÇÃO

Ementa: PROCESSUAL CIVIL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO - ICMS. INCIDÊNCIA SOBRE A TARIFA DE “ASSINATURA BÁSICA MENSAL”. REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. **1. Possui repercussão geral a questão relativa à incidência ou não do ICMS-comunicação (Constituição, art. 155, II) sobre a tarifa denominada “assinatura básica mensal”, paga pelo consumidor às concessionárias de telefonia, de forma permanente e contínua, durante toda a vigência do contrato de prestação de serviços.** 2. Repercussão geral reconhecida.

(ARE 782749 RG, Relator(a): Min. TEORI ZAVASCKI, julgado em 25/06/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-151 DIVULG 31-07-2015 PUBLIC 03-08-2015 )



TEORI ZAVASCKI  
Ministro STF

## **ICMS-PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE (PERFIL CONSTITUCIONAL)**

**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;

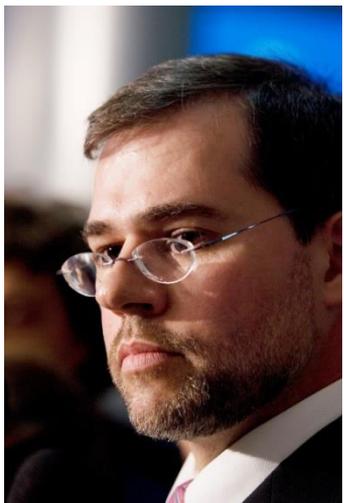
**Materialidade:** Prestação de serviço do qual resulte o transporte intermunicipal ou interestadual de bens ou de pessoas

- Se o transporte de inicia no Município A e, embora o percurso envolva outros Municípios, termina (tem como destinatário) em um estabelecimento do tomador no Município A, incide o ICMS?

# ICMS-PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE

EMENTA. **Recurso extraordinário com repercussão geral.** (...).

4. O transporte de encomendas está inserido no rol das atividades desempenhadas pela ECT, que deve cumprir o encargo de alcançar todos os lugares do Brasil, não importa o quão pequenos ou subdesenvolvidos. 5. Não há comprometimento do status de empresa pública prestadora de serviços essenciais por conta do exercício da atividade de transporte de encomendas, de modo que essa atividade constitui conditio sine qua non para a viabilidade de um serviço postal contínuo, universal e de preços módicos. **6. A imunidade tributária não autoriza a exoneração de cumprimento das obrigações acessórias. A condição de sujeito passivo de obrigação acessória dependerá única e exclusivamente de previsão na legislação tributária.** 7. Recurso extraordinário do qual se conhece e ao qual se dá provimento, reconhecendo a **imunidade da ECT relativamente ao ICMS que seria devido no transporte de encomendas.**



DIAS TOFFOLI  
Ministro STF

## SEMINÁRIO

A Empresa “BATE & ABATE Distribuidora Ltda.” é uma grande rede de frigoríficos do Estado de São Paulo que abastece todo o mercado consumidor da Região Sul e Sudeste do País. A empresa se credita integralmente dos valores pagos a título de ICMS pelo consumo da energia elétrica de todos os seus estabelecimentos para abater do valor do débito decorrente de suas operações próprias, bem como de todo ICMS que foi efetivamente cobrado na aquisição das mercadorias que ingressam em seu estoque.

O Estado de São Paulo, no entanto, entende que nos casos em que há o perecimento das mercadorias da empresa (carnes) o crédito de ICMS deve ser estornado. Assim como entende que a entrada de energia elétrica não daria direito a crédito, com fundamento nos seguintes dispositivos da Lei Complementar nº 87/96:

(...)

Inconformada, a empresa “BATE & ABATE Distribuidora Ltda.” sustenta que a Constituição Federal lhe garante um direito subjetivo ao crédito de ICMS em suas aquisições, independentemente de existir uma posterior saída, e ainda que no consumo de energia elétrica há ICMS pago e ela deve ser tratada como mercadoria, conforme o texto constitucional, gerando créditos do imposto.

Assim, pergunta-se: assiste razão à empresa? Em sua resposta, defina o conteúdo e alcance do princípio da não-cumulatividade do ICMS (art. 155, §2º, I e II da CF/88, c/c Art. 155, §2º, XII, “c” da CF/88).

**OBRIKADO A TODOS!**