



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)

PERFIL CONSTITUCIONAL DO ICMS

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;

• Pode o legislador ordinário erigir como hipótese de incidência:

PAULO DE
BARROS
CARVALHO

1. Realizar operações relativas à circulação de mercadorias;
2. Prestar serviços de comunicação, concluídos em território nacional;
3. Prestar serviços de transporte interestadual ou intermunicipal;

ROQUE
CARRAZZA

4. Produzir, importar, circular, distribuir e consumir lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e energia elétrica;
5. Extrair, circular, distribuir e consumir minerais.

CRITÉRIO MATERIAL – ICMS (OPERAÇÕES MERCANTIS)



GERALDO ATALIBA
Professor USP e PUC

“(…) é a operação – e apenas esta – o fato tributado pelo ICMS. A circulação e a mercadoria são consequências e meros aspectos adjetivos da operação tributada. Prestam-se, tão-só, a qualificar – dentro do universo possível das operações mercantis realizáveis – aquelas que ficam sujeitas ao tributo, ex vi de uma eficaz qualificação legislativa. Não é qualquer operação realizada que se sujeita ao ICMS. Destas, apenas poderão ser tributadas as que dizem respeito à circulação atinente a uma especial categoria de bens: as mercadorias”.

CRITÉRIO MATERIAL – ICMS (OPERAÇÕES MERCANTIS)

- ✓ Operação: ato jurídico, regulado pelo Direito como produtor de eficácia jurídica (hábil para provocar circulação de mercadorias);
- ✓ Circulação: passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob manto de um título jurídico. Movimentação com mudança de patrimônio;
- ✓ Mercadoria: espécie do gênero “produtos”, como “bem econômico que alguém, com propósito deliberado de lucro, produz para vender ou compra para revender”. Tradicionalmente é bem corpóreo da atividade empresarial, tendo por objeto a sua distribuição para consumo.

CRITÉRIO MATERIAL – ICMS (OPERAÇÕES MERCANTIS)

- E as transferências entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte?

*“As transferências de quaisquer espécies de coisas corpóreas, inclusive mercadorias, entre estabelecimentos da mesma empresa, **não podem constituir fatos geradores de ICMS**, apesar de haver sido, de longa data, consagrada a autonomia dos estabelecimentos (...)”*

STJ – Recurso Especial nº 1.125.133 (Repetitivo)

“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 impositivo é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade”.



JOSÉ EDUARDO
SOARES DE MELO
Professor Titular PUC/SP

CRITÉRIO MATERIAL – ICMS (OPERAÇÕES MERCANTIS)



SÚMULA 166/STJ

Tributário. ICMS. Deslocamento. Estabelecimento do mesmo contribuinte. Fato gerador não caracterizado. Dec.-lei 406/68, arts. 1º, I, §§ 2º e 6º e 6º, § 2º. CF/88, art. 155, II.

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

CRITÉRIO MATERIAL – ICMS (OPERAÇÕES MERCANTIS)

- Mas e se a transferência for entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte, **situados em Estados distintos?**

“Noutras palavras, em homenagem a estes dois princípios [federativo e da autonomia distrital], é de reconhecer-se, **por ficção**, a existência de operações tributáveis, celebradas entre estabelecimentos da mesma empresa, nos casos de transferência de produtos da matriz para a filial, **a fim de se preservar as fontes de receitas tributárias e financeiras dos Estados**”

STJ – Recurso Especial nº 1.125.133 (Repetitivo)

“In casu (...) 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.



ROQUE ANTONIO
CARRAZZA
Professor Titular PUC/SP

CRITÉRIO TEMPORAL – ICMS (OPERAÇÕES MERCANTIS)

- **É a saída do estabelecimento**
(o fato físico “saída” não é relevante, por si só, para tipificar a hipótese de incidência do ICMS).

Superior Tribunal de Justiça

TRIBUTÁRIO – INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE MERCADORIA EM DEPÓSITO, DESACOMPANHADA DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL – NÃO CABIMENTO.

- A simples estocagem, para guarda e conservação, não caracteriza a circulação de mercadoria, necessária para que ocorra o fato gerador do ICMS.
- Agravo regimental conhecido, para, retificando erro de fato constante na decisão singular de fls. 228/230, conhecer do recurso especial, negando-lhe provimento.
(AgRg no REsp 278843/MG, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/12/2001, DJ 04/03/2002, p. 190)

CRITÉRIO TEMPORAL – ICMS (OPERAÇÕES MERCANTIS)

- A saída do estabelecimento pode ser ficta
(Por questões operacionais, poderá haver a tradição simbólica. Nesses casos, dá-se por praticada a circulação jurídica quando da emissão dos respectivos documentos fiscais).



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

*“(...) **é juridicamente irrelevante a circulação física da mercadoria.** Sua ausência não impede que se realizem negócios jurídicos concernentes àquele bem, com a transferência de titularidade e a consequente incidência do ICMS. Por tais razões, já que **é prescindível a circulação física para fins jurídicos, comprovado o trânsito simbólico,** torna-se sem importância saber dos locais por onde se realizam a **passagem física dos bens**”*

CRITÉRIO ESPACIAL – ICMS (OPERAÇÕES MERCANTIS)

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

a) o do **estabelecimento** onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador;

CONCEITO DE “ESTABELECIMENTO”:

“Estabelecimento é o complexo de bens, materiais ou imateriais, que constituem o instrumento utilizado pelo comerciante para a exploração de determinada atividade mercantil”

**CÓDIGO
CIVIL**

“Art. 1.142. Considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária”.

CRITÉRIO PESSOAL - ICMS (OPERAÇÕES MERCANTIS)

Destinatário constitucional tributário

Aquele que promove a venda da mercadoria

Lei Complementar nº 87/96

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

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

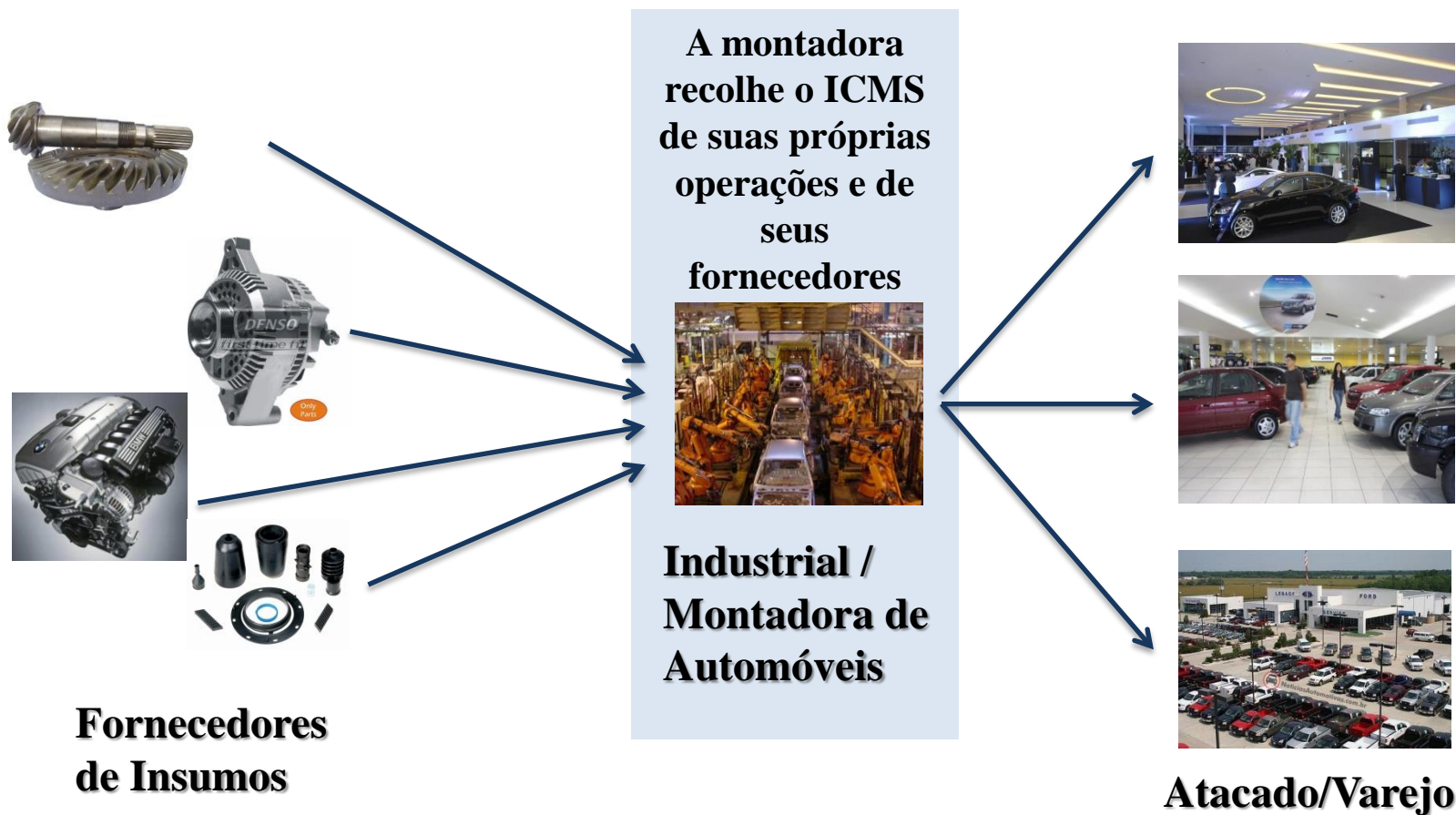
II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;

EXCEÇÕES

CRITÉRIO PESSOAL - ICMS (OPERAÇÕES MERCANTIS)

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (DIFERIMENTO)



CRITÉRIO PESSOAL - ICMS (OPERAÇÕES MERCANTIS)

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE

A Fabricante recolhe o ICMS próprio de sua operação e das posteriores



**FABRICANTE DE
CERVEJAS**



ATACADO/VAREJO



CRITÉRIO PESSOAL - ICMS (OPERAÇÕES MERCANTIS)

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE

Nesta hipótese, o recolhimento do ICMS é **antecipado**, sendo realizado por um contribuinte do ICMS que se encontre em momento anterior no ciclo produtivo da mercadoria, calculado segundo os critérios da LC 87/96 (art. 8º) e da legislação estadual aplicável

Indústria



Varejo



Consumidor



Recolhimento
do ICMS devido
em função
desta operação
e das
posteriores

“Não incide” o
ICMS sobre
esta operação.

ICMS-ST: EQUIDADE X EFICIÊNCIA

“Por outro lado, surgiu o indigitado mecanismo da substituição tributária para frente no ICMS, com todas as suas virtudes das perspectivas arrecadatórias e de fiscalização e todos os significativos problemas em relação à própria não cumulatividade do imposto e, sobretudo, no que tange à justiça fiscal. O ICMS da cerveja consumida no melhor restaurante da cidade e no bar mais humilde da periferia de São Paulo é o mesmo, nada obstante, as significativas diferenças existentes entre os preços praticados entre um e outro estabelecimento”



CRITÉRIO PESSOAL - ICMS (OPERAÇÕES MERCANTIS)

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE

CRITÉRIOS PARA DEFINIR O MONTANTE A SER ANTECIPADO:

Lei Complementar nº 87/96

Art. 8º Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
- b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
- c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

E se não vender? E se vender por preço diferente?

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E RESTITUIÇÃO

HIPÓTESES DE RESTITUIÇÃO:

Constituição Federal

Art. 150, § 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido

- Caso a operação posterior **NÃO** se realize, o contribuinte fará jus a restituição do valor pago;
- Contudo, caso a operação posterior ocorra, mas em valor diferente (menor ou maior), há Estados que concedem o direito de restituição e outros que não o fazem. A discussão está no STF, no RE 593.849 RS, com repercussão geral.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E RESTITUIÇÃO

“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. (...)**”

(RE 593849, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016)

BASE DE CÁLCULO – ICMS (OPERAÇÕES MERCANTIS)

- É a valor da operação (Art. 13, inc. I, LC 87/96)

Adições previstas pela Lei Complementar nº 87/96:

Art. 13. § 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do **caput** deste artigo:

I - o **montante do próprio imposto**, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) **seguros, juros e demais importâncias pagas**, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) **frete**, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

BASE DE CÁLCULO – ICMS (OPERAÇÕES MERCANTIS)

- Base de cálculo por dentro?

Supremo Tribunal Federal

“É pacífica a jurisprudência desta Corte quanto à constitucionalidade da inclusão do valor da operação ou da prestação de serviço somado ao próprio tributo, para aferição da base de cálculo do ICMS, sem violação aos princípios da não-cumulatividade, da capacidade contributiva, da razoabilidade e da legalidade. 2. Agravo regimental improvido.”

(AI 397743 AgR, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 14/12/2004, DJ 18-02-2005 PP-00030 EMENT VOL-02180-07 PP-01424)

BASE DE CÁLCULO – ICMS (OPERAÇÕES MERCANTIS)

- **O valor dos descontos incondicionais e das bonificações integra a base de cálculo do ICMS?**



ROQUE ANTONIO
CARRAZZA
Professor Titular PUC/SP

*“Reiteramos que a base de cálculo do ICMS em tela só pode ser o efetivo valor da operação mercantil realizada, ou seja, excluídos elementos a ele estranhos, como o valor intrínseco das mercadorias entregues a título de bonificação. **De outro modo acaba-se cobrando um adicional (inconstitucional) de ICMS, que nada tem a ver com a expressão econômica da operação mercantil realizada”***”

ICMS – ALÍQUOTAS INTERESTADUAIS

- Operações internas: 18% (em regra, em São Paulo, mas pode variar por força da seletividade)
- Diferencial de alíquota
(Art. 155, §2º, inc. VII, CF/88)
- Se destinado a consumidor final: **7% ou 12%**, no momento da saída, **e o adquirente pagará o diferencial de alíquota**, i.e., a diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual paga.
- Se destinado a contribuinte que dará continuidade ao ciclo produtivo: **18%** (alíquota interna) ou **4%** (resolução do Senado nº 13/2012, em determinados produtos importados)



SEMINÁRIO

A Empresa “Saúde sob medida Ltda.” é especializada na confecção de remédios sob encomenda de seus clientes, com base no diagnóstico e receitas medidas entregues. Também tem uma linha de produtos orgânicos que o próprio cliente poderá escolher os cinco ingredientes que irão os compor. A empresa é surpreendida por dois Autos de Infração referentes aos últimos 5 anos de atividade, sendo-lhe exigido tanto o ISS pelo Município quanto o ICMS pelo Estado.

Em relação à última linha de produtos, o Município alega que, por não se tratar de venda de remédios padronizados, deverá incidir ISS, uma vez que o serviço é pessoal, na linha que tem decidido os tribunais em relação à atividade de farmácia de manipulação. Por sua vez, o Estado argumenta ser inequívoca a existência de uma operação de circulação de mercadoria, uma vez que houve a tradição de bem corpóreo destinado à mercancia e que, ainda, haveria uma padronização das mercadorias, ainda que houvesse uma diversidade maior de itens para a sua confecção.

A qual ente assiste razão? Como Consultor, qual medida você indicaria para seu cliente? Na sua resposta, diferencie atividade-meio de atividade-fim e tenha em vista o Acórdão prolatado nos autos do REsp 258.121/PR, abaixo, *in verbis*: (...)

OBRIQADO A TODOS!