



UFSM

TRABALHO DE GRADUAÇÃO

O ICMS NA REFORMA TRIBUTÁRIA

Lidiane de Almeida

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Santa Maria, RS, Brasil

2004

O ICMS NA REFORMA TRIBUTÁRIA

por

Lidiane de Almeida

Trabalho de Graduação apresentado ao Curso de Ciências Contábeis do Centro de Ciências Sociais e Humanas da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM), como requisito da Disciplina CTB 516 – Trabalho de Graduação em Ciências Contábeis

Santa Maria, RS, Brasil

2004

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
Centro de Ciências Sociais e Humanas
Curso de Ciências Contábeis

A Comissão Examinadora, abaixo assinada, aprova o Trabalho de
Graduação

O ICMS NA REFORMA TRIBUTÁRIA

elaborado por

Lidiane de Almeida

Como requisito da disciplina CTB 516 – Trabalho de Graduação em
Ciências Contábeis

COMISSÃO EXAMINADORA:

Pedro Einstein dos Santos Anceles
(Presidente/Orientador)

(Membro)

(Membro)

Santa Maria - RS, 16 de janeiro de 2004

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	1
2. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	3
2.1 Fontes de Direito	3
2.1.1 A Constituição Federal	3
2.1.2 Emendas Constitucionais	4
2.1.3 Leis Complementares	4
2.1.4 Leis Ordinárias e Atos Equivalentes	4
2.2 Tratados Internacionais	5
2.3 Atos do Poder Executivo Federal com Força de Lei Material ..	5
2.4. Atos Exclusivos do Poder Legislativo	6
2.5 Convênios	6
2.6 Decretos Regulamentares	6
2.7 Normas Complementares	7
2.8 Tributo	7
2.8.1 Histórico	7
2.8.2 Espécies de Tributo	8
2.8.2.1 Taxas	8
2.8.2.2 Contribuição de Melhoria	9
2.8.2.3 Imposto	9
2.9 Fato Gerador	10
2.10 Contribuinte	10
2.11 Sujeito Ativo	11
2.12 Sujeito Passivo	11
2.13 Imposto Sobre Valor Agregado – IVA	12
2.14 Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS	12
2.14.1 Fato Gerador do ICMS	13
2.14.2 Base de Cálculo do ICMS	14
2.14.3 Contribuinte do ICMS	14
2.14.4 Sujeito Passivo do ICMS	15

2.14.5 Sujeito Ativo do ICMS	16
3. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS- ICMS.....	17
3.1 Histórico	17
3.2 Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços	19
3.2.1 Operações	19
3.2.2 Circulação	20
3.2.3 Mercadoria	20
3.2.4 Prestação de Serviços	21
3.2.5 Contribuinte	21
3.2.6 Contribuinte Responsável	22
3.2.6.1 Contribuinte Responsável Solidariamente	22
3.3 Características do ICMS	23
3.4 Atual Legislação do ICMS	24
3.4.1 Alíquota	24
3.4.1.1 Alíquota Interna	25
3.4.1.2 Alíquota Interestadual	25
3.4.2 Base de Cálculo	27
3.4.3 Base de Cálculo Reduzida	29
3.4.4 Fato Gerador do ICMS	30
3.4.5 Hipóteses que não há Fato Gerador	32
3.4.6 – Incidência	33
3.4.7 - Não Incidência, Isenção e Imunidade	34
3.4.8 Não Cumulatividade	35
3.4.8.1 Método Contábil: Operacionalização da Não Cumulatividade.....	36
3.4.9 O Princípio do Crédito	38
3.4.9.1 Crédito Físico	39
3.4.9.2 Crédito Financeiro	39
3.4.10 Os Limites ao Crédito de Mercadorias ou Serviços	41
3.4.11 Estorno do Crédito de ICMS	44
3.4.12 Lançamento do ICMS	45
3.4.13 Substituição Tributária	45
3.4.13.1 Substituição Regressiva ou “Para Trás”	46
3.4.13.2 Substituição Progressiva ou “Para Frente”	46
3.4.14 Substituição Tributária – Base de Cálculo	48
3.4.15 - Substituição Tributária – Alíquota	50
3.4.16 Substituição Tributária- Cálculo	51
3.4.17 Substituição Tributária – Apropriação do Crédito Fiscal	52
3.5 A Reforma Tributária Relativa ao ICMS	53
3.5.1 Imposto Estadual Unificado em Todo o País, Legislação e Normatização Uniformes	54
3.5.2 Da Cobrança do Imposto	57

3.5.3. ICMS nas Operações Interestaduais	58
3.5.4 Exportação	60
3.5.5 “Guerra Fiscal”	58
3.5.6 Icms Ecológico	62
3.5.7 Assimetria E Simetria do ICMS com o IVA	63
3.6 Redação Final Aprovada pela Câmara dos Deputados	65
3.7 Vantagens e Desvantagens da Reforma Tributária Relativa ao ICMS	70
3.8 Reforma Proposta Segundo a Fenafisco Referente ao ICMS e a Visão de Hugo de Brito Machado	72
 IV. CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES	 75
 BIBLIOGRAFIA	 78

LISTA DE SIGLAS

CEE – Conselho da Comunidade Européia

CF – Constituição Federal

CTN – Código Tributário Nacional

EMC – Emenda Constitucional

FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual

LC – Lei Complementar

ICMS – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação.

IOF – Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro e sobre Operações Relativas a Títulos e Valores Imobiliários

IPCS – Imposto sobre a Produção e o Consumo de Bens e Serviços

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IVA – Imposto sobre o Valor Adicionado

IVC - Imposto sobre Vendas e Consignações

IVVC – Imposto sobre Vendas a Varejo de Combustíveis

PEC – Proposta de Emenda Constitucional

VAF – Valor Adicionado Fiscal

MCE – Mercado Comum Europeu

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Alíquotas Interestadual e Interna	26
Quadro 2: Base de Cálculo	28
Quadro 3: Base de Cálculo Reduzida	30
Quadro 4: Operacionalização de Não Cumulatividade	38
Quadro 5: Crédito de Bens Destinado ao Ativo Permanente	43
Quadro 6: Cálculo da Substituição Tributária	51
Quadro 7: Alíquotas Propostas pela Reforma Tributária	55

1. INTRODUÇÃO

A reforma tributária é um assunto polêmico, principalmente no que tange ao imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, pois o mesmo é a principal fonte de receita para os Estados.

Neste aspecto, o tema deste trabalho relaciona as conseqüências da reforma tributária do ICMS e sua contribuição para o fim da competição predatória entre os Estados brasileiros e para a melhoria em sua eficiência arrecadatória.

O presente estudo tem por objetivo analisar o conjunto de modificações sugeridas pela reforma tributária no que se refere ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços, expondo de modo simplificado um comparativo entre a vigente legislação do citado imposto com a proposta pela reforma tributária. Fez-se necessário analisar num primeiro momento a atual legislação do referido imposto, sistematicamente partindo de seus aspectos históricos até alcançar a lógica implementada pela legislação vigente. As questões relativas à reforma tributária fazem parte da segunda etapa do trabalho. Nesta fase objetivou-se discriminar todas as alterações propostas pelo legislador, contemplando as vantagens e desvantagens da reforma.

Ademais, a justificativa pela escolha do tema está relacionada ao fato da legislação vigente do ICMS provocar competições entre os Estados brasileiros. Neste sentido, a reforma tributária vem alterar esta situação com a unificação e simplificação da atual legislação.

O problema deste estudo está no conjunto de modificações sugeridas pela reforma tributária, visto que esta propõem um aperfeiçoamento do sistema tributário brasileiro. Decorre disto, a importância de demonstrar quais as conseqüências e contribuições desta à legislação do ICMS.

De modo específico, a metodologia adotada para atingir tal objetivo baseou-se em pesquisas de livros que contemplam a legislação vigente do ICMS, emendas constitucionais e em sites especializados na Internet.

Para cumprir este proposto, o desenvolvimento do trabalho inicia-se no Capítulo 3, apresentando oito subdivisões, nas quais se inicia com o histórico do imposto, suas características e a atual legislação. A seguir, evidenciamos a reforma tributária relativa ao ICMS, a redação final da proposta aprovada pela Câmara dos Deputados, vantagens e desvantagens da reforma, analisando os tópicos de maior polêmica. Terminamos este capítulo apresentando sugestões para uma reforma com maior autonomia dos Estados, segundo a concepção de dois autores.

Com isso, a idéia do trabalho é apresentar de maneira simplificada e acessível o comparativo da legislação atual do ICMS com a proposta da reforma tributária.

2. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

2.1 Fontes de Direito

O sistema tributário brasileiro está amparado por fontes de direito, ou seja, pela lei. Para Amaro (2002: p.161) fontes “são os modos de expressão do direito. Nos sistemas de direito... a fonte básica do direito é a lei...”. Segundo o autor, a lei exerce o papel de maior importância. A seguir, insere-se a doutrina, jurisprudência e o costume com uma atuação menor que aquela.

Assim, constituem fontes do direito:

2.1.1 A Constituição Federal

Diz Amaro (2002: p.162): “Na Constituição Federal encontra-se a matriz de todas as competências; nela se demarcam os limites do poder de tributar e se estruturam os princípios, inclusive os de natureza especificadamente tributária, que constituem as pilstras de sustentação de todo o sistema tributário.”

2.1.2 Emendas Constitucionais

Amaro (2002: p.162) conceitua Emendas Constitucionais como um complemento de igual valor à Constituição Federal. Diz o autor: "A Constituição pode ser modificada por emenda (art.60 da CF). As emendas constitucionais, uma vez observado o processo previsto para sua elaboração e promulgação, incorporam-se à Constituição, com igual hierarquia."

2.1.3 Leis Complementares

Segundo Baleeiro (2003; p. 48) leis complementares "estão compreendidas como uma das modalidades do processo legislativo do Congresso (CF, art. 46, II) e serão votadas por maioria absoluta dos deputados e dos senadores,...".

Para Amaro (2002: p. 164) as leis complementares possuem a "...missão.... de 'complementar' a disciplina constitucional de certas matérias, indicadas pela Constituição."

2.1.4 Leis Ordinárias e Atos Equivalentes

a) Leis ordinárias: Amaro (2002: p. 168) descreve: "A lei ordinária é, em regra, o veículo legislativo que *cria* o tributo, traduzindo, pois, o instrumento formal mediante o qual se exercita a competência tributária..."

b) Leis delegadas: as leis delegadas segundo Amaro (2002: p. 168) “são elaboradas pelo Presidente da República sobre matérias específicas, objeto de delegação por ato do Congresso Nacional.”

c) Medidas provisórias: para Amaro (2002: p.169) as medidas provisórias possuem a mesma força de lei ordinária, contempla ainda, que “as medidas provisórias não têm um rol definido e restrito de matérias, podendo atuar nos campos mais variados. Vigem provisoriamente, pois, se não convertidas em lei no prazo de trinta dias, perdem a eficácia...”

2.2 Tratados Internacionais

Segundo Amaro (2002: p. 172) os tratados internacionais estabelecem mecanismos que evitam a dupla tributação internacional de rendimentos e reduzem ou excluem ônus tributários no comércio internacional.

2.3 Atos do Poder Executivo Federal com Força de Lei Material

Amaro (2002: p. 183) “...dentro de limites e condições postos na lei (ordinária), o Poder Executivo pode alterar as alíquotas de incidência”, em relação a alguns tributos como, por exemplo: IOF, IPI, impostos de importação, e impostos de exportação.

2.4. Atos Exclusivos do Poder Legislativo

Segundo Amaro (2002: p. 183) existem determinadas matérias que a Constituição reserva à competência exclusiva do Congresso Nacional ou de suas Casas. Segundo o autor, essas matérias são firmadas pelo Legislativo, sem sanção do Executivo. São elas: Resoluções e os Decretos Legislativos.

2.5 Convênios

Convênios segundo a definição de Amaro (2002;p.184) “são meros acordos entre as diferentes pessoas políticas com vistas à fiscalização ou arrecadação de tributos, à troca de informações de interesse fiscal etc.”

2.6 Decretos Regulamentares

Amaro (2002: p. 184) conceitua decretos regulamentares como “...as leis que se destinam à aplicação pelos agentes da administração pública e costumam ser explicitadas por regulamentos,...os quais se prestam a orientar os funcionários administrativos na aplicação da lei.” Segue ainda, “ Os regulamentos, portanto, embora úteis como instrumentos de aplicação da lei, não podem, obviamente, inovar em nenhuma matéria sujeita à reserva da lei.”

2.7 Normas Complementares

Diz Amaro (2002: p. 185) que “trata-se das portarias, instruções etc. editadas pelas autoridades, com vistas a explicitar preceitos legais, ou instrumentar o cumprimento de obrigações fiscais...”.

2.8 Tributo

2.8.1 Histórico

A tributação vem junto com o surgimento das primeiras sociedades politicamente organizadas. Em Roma começou com as imposições para o custeamento de atividades militares, o chamado *tributum civium*. Posteriormente criou-se outros impostos. Na Idade Medieval, a tributação tornou-se símbolo da exploração e da estratificação social, pois perdeu-se a noção de Estado devido ao vínculo da vassalagem, aliado ao poder da Igreja.

No Brasil, pode-se dizer que a tributação começou a existir na época da colônia portuguesa, através da indústria extrativista do pau-brasil, pois a Coroa Portuguesa exigia daqueles que o explorassem que lhe pagasse um quinto da receita da venda.

A tributação vem atender inúmeras funções e atribuições inerentes ao Estado, apresentando-se como o meio imediato para a obtenção dos recursos necessários à satisfação daquele.

O Código Tributário Nacional (CTN) no seu art. 3º diz: “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Segundo Amaro (2002;p.25): “tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público.”

Tributo é o numerário que o Estado arrecada para suprir suas necessidades financeiras, através de diversos mecanismos dentre os quais se destacam as taxas, contribuição de melhoria e o imposto.

2.8.2 Espécies de Tributo

2.8.2.1 Taxas

O art. 77 do Código Tributário estabelece:

As taxas são cobradas pela União, pelos Estados, Pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço serviços público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Taxa nada mais é que o numerário cobrado pelo órgão público por um serviço prestado ou postos à disposição do contribuinte.

2.8.2.2 Contribuição de Melhoria

O art. 81 do Código Tributário Nacional define:

A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que a obra resultar para cada imóvel beneficiado.

A contribuição de melhoria é cobrada em decorrência de uma obra pública devido a valorização imobiliária que ela irá proporcionar. Devendo ser respeitado para sua cobrança o limite total da despesa realizada e o acréscimo individual de valor para cada imóvel beneficiado pela obra.

2.8.2.3 Imposto

Pelo art.16 do CTN “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”

Segundo Baleeiro (2003: p. 197)

Imposto é a prestação de dinheiro que, para fins de interesse coletivo, uma pessoa jurídica de Direito Público, por lei, exige coativamente de quantos lhe estão sujeitos e têm capacidade contributiva, sem que lhes assegure

qualquer vantagem ou serviço específico em retribuição desse pagamento.

Imposto é todo e qualquer dinheiro arrecado pelo Estado através da atividade comercial e da prestação de serviços.

Dentre os impostos, o ICMS tem papel relevante no sistema tributário nacional como a principal fonte arrecadadora dos Estados e Distrito Federal.

2.9 Fato Gerador

Para Baleeiro (2003: p. 198) “é o fato ou conjunto de fatos que o legislador define na lei para nascimento da obrigação tributária.”

“Fato gerador da obrigação tributária principal – diz o Código Tributário Nacional - é a situação definida em lei como necessária e suficiente para à sua ocorrência” (art.114). Já o fato gerador da obrigação acessória “é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.” (art.115).

2.10 Contribuinte

Amaro (2002;p.289) diz que contribuinte é a “...pessoa que realiza o fato gerador da obrigação tributária principal.”

Baleeiro (2003: p. 721) caracteriza o contribuinte pela sua relação pessoal e direta com o fato gerador e contempla: "...quem pratica, em seu nome, o ato jurídico ou o fato previsto na lei."

"Contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.", conforme o art. 121, parágrafo único, inciso, I do Código Tributário Nacional.

2.11 Sujeito Ativo

Diz o Código Tributário Nacional, art. 119 que "Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência de exigir o seu cumprimento."

Amaro (2002;p.281) define: "no pólo ativo da relação jurídica obrigacional tributária, principal ou acessória, figura o titular do direito de exigir o cumprimento da obrigação que é o sujeito ativo."

Para Baleeiro (2003: p. 717) "... sujeito ativo será apenas a pessoa titular da competência tributária."

2.12 Sujeito Passivo

Contempla o art.121 do Código Tributário Nacional: "Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.". No art.122, o CTN apresenta o sujeito

passivo da obrigação acessória como sendo a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

Para Amaro (2002: p. 287) “sujeito passivo é o devedor da obrigação tributária, ou seja, é a pessoa que tem o dever de prestar, ao credor ou sujeito ativo, o objeto da obrigação.”

2.13 Imposto Sobre Valor Agregado - IVA

O Imposto sobre Valor agregado (IVA), surgiu devido a necessidade de uniformização da legislação tributária do Mercado Comum Europeu (MCE). O IVA passou a substituir os sistemas gerais de imposto, como um tributo indireto, plurifásico, não-cumulativo e neutro. Os países-membros do Conselho das Comunidades Europeias (CEE), ao implantarem o IVA, tinham como objetivo conseguir a desoneração de imposto das exportações e no “reoneramento” das importações no comércio interno.

2.14 Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS

Carrazza (2003: p. 30) define o ICMS como um imposto de competência estadual e distrital, acrescenta ainda, “os Estados e o Distrito Federal, mediante lei ordinária, podem instituí-lo (ou sobre ele dispor).” Segundo o autor a sigla ICMS abrange pelo menos cinco impostos diferentes:

a) o imposto sobre operações mercantis; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação); d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e) o imposto sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Hugo de Brito (2001: p. 304) ao analisar a Constituição Federal de 1998, concluiu que o imposto possui função predominantemente fiscal, mas é utilizado também com função extrafiscal; “A Constituição Federal de 1998 estabeleceu que o ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e serviços (art.153, § 2º, inc. III), facultando assim, o seu uso com função extrafiscal.”

2.14.1 Fato Gerador do ICMS

Diz Hugo de Brito (2001: p. 305): “O fato gerador do ICMS é descrito na lei que o instituiu, vale dizer, na lei do Estado ou do Distrito Federal”.

Soares de Melo (199: p. 279) define o fato gerador do imposto em três itens:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, compreendendo: a) o negócio jurídico que transfere a propriedade dos bens mercantis, com as saídas do estabelecimento do produtor, industrial e comerciante; b) a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bens destinado a consumo ou ativo

fixo do estabelecimento; c) o fornecimento de refeições em bares, restaurantes e estabelecimento similares; d) a aplicação de mercadorias, peças e materiais em prestações de serviços tributados pelo imposto de competência municipal (ISS), quando haja expressa ressalva em lei complementar; II - a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; e III - a prestação de serviços de comunicação...”.

2.14.2 Base de Cálculo do ICMS

Para Hugo de Brito (2001: p. 317): “a base de cálculo do ICMS, como regra geral, é o valor da operação relativa à circulação da mercadoria, ou o preço do serviço respectivo.”

Soares de Melo entende o assunto como sendo (1997: p. 280) “...o valor da operação na saída de mercadoria do estabelecimento, e no fornecimento de alimentação e bebidas, e o preço dos serviços.”

A base de cálculo do ICMS, apresentada pela Lei Complementar nº 87/96, é o valor da operação desde que ocorra a efetiva saída de mercadoria ou a efetiva prestação do serviço.

2.14.3 Contribuinte do ICMS

Carrazza (2002: p. 34) diz que “...contribuinte do ICMS é qualquer pessoa (física, jurídica, ou, até, sem personificação de Direito) envolvida, em caráter de habitualidade, com prática de operações mercantis.”

Soares de Melo (1997: p. 281) define o contribuinte do ICMS como: ...a) as pessoas que pratiquem operações relativas à circulação de mercadorias; b) os importadores de bens de quaisquer natureza; c) os prestadores de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; e d) os prestadores de serviço de comunicação.

Pela Lei Complementar nº 87/96, no art. 4º o contribuinte do ICMS é qualquer pessoa, física ou jurídica, que, com habitualidade realize operações com intuito comercial. Engloba as operações relativas à circulação de mercadorias ou prestação de serviços, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior.

2.14.4 Sujeito Passivo do ICMS

O sujeito passivo do ICMS segundo Carrazza (2002: p. 33) são as “...pessoas de personalidade jurídica de comerciante, industrial ou produtor...”, acrescenta o autor, que figura como sujeito passivo qualquer pessoa que exerça atos de comércio: “o comerciante de fato, o comerciante irregular, um agregado familiar, ainda que de modo clandestino promova em caráter de habitualidade atos de comércio...”.

Sujeito Passivo na Lei Complementar nº 87/96 é o contribuinte, que realiza operações mercantis independentemente, como já foi comentado anteriormente, das referidas operações terem iniciado no exterior.

2.14.5 Sujeito Ativo do ICMS

Carrazza (2001;p.36) comenta que: “o tributo pertence à pessoa política (Estado ou Distrito Federal) onde a operação mercantil se realizou, ainda que o destinatário da mercadoria esteja localizado em outra unidade federativa ou, mesmo, no exterior.”

O art. 1º da Lei Complementar nº 87/96 atribui o sujeito ativo aos Estados e ao Distrito Federal uma vez que compete à eles instituir o 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.

3. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS- ICMS

3.1 Histórico

A União criou em 1923 (Lei nº 4.625, de 31.12.1922) o imposto sobre vendas mercantis, a fim de atender as associações comerciais, que pretendiam um papel líquido e certo, com força cambial semelhante a das letras de câmbio e promissórias, para facilidade de descontar nos bancos faturas de vendas dos comerciantes e industriais, quando reconhecidos e assinados pelos compradores (art. 219 do Código Comercial). O Congresso instituiu a emissão da duplicata da fatura para ser aceita pelos devedores, em troca do imposto de 0,3% (Rs 3\$ por conto de réis), não só nas vendas a prazo, mas também nas vendas à vista, registradas em livros próprios.

A Constituição de 1934 inseriu no País o IVC – Imposto sobre Vendas e Consignações, com natureza mercantil, onde cada venda era tida como fato gerador distinto, incidindo em todas as fases de circulação, do produtor até o consumidor. Era, portanto, um imposto multifásico com incidência “em cascata”. Sendo assim, em cada uma das sucessivas vendas de uma mesma mercadoria, a começar do produtor até o

consumidor final, o IVC era exigido, repetidamente sobre a base de cálculo integral (preço da mercadoria).

Através da Emenda Constitucional nº. 18, de 01 de dezembro de 1965, substituindo o IVC, surge o ICM – Imposto sobre Circulação de Mercadorias, também como seu antecessor multifásico. Contudo, sem apresentar as características de cumulatividade, próprias dos impostos “em cascata”, pois seu pagamento era feito sobre o valor agregado, isto é, a diferença maior entre o valor da operação tributada e o da operação anterior.

A Constituição Federal de 1946, bem como a Emenda Constitucional nº. 18/65, foi substituída pela Constituição de 24 de janeiro de 1967, surgindo posteriormente, em 1969, a Emenda Constitucional nº. 1, que, com algumas alterações, vigorou até o advento da atual Constituição Federal de 1988.

Através da Constituição Federal de 1988, o atual sistema tributário nacional entrou em vigor em 1º de março de 1989, extinguindo os impostos especiais, de incidência única, de competência federal.

Como se vê, os três impostos únicos federais eram sobre:

- a) combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos;
- b) energia elétrica; e
- c) minerais do País,

Desapareceram sob o impacto da Constituição Federal de 1988, que desse modo, permitiu a incorporação dos aludidos produtos ao campo de incidência do ICMS, uma vez que tais bens são mercadorias suscetíveis de circulação.

Cabe observar, também, que o art. 155, I, b, da C.F./88, ao estabelecer o campo de incidência do ICMS, nele incluiu a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Tal fato se deu em virtude da retirada da esfera de competência tributária da União, dos impostos sobre serviços de transportes e de comunicação, pela Assembléia Nacional Constituinte.

3.2 Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços

Os elementos que integram este imposto devem ser analisados e aplicados de maneira harmônica a fim de atingir a essência tributária, principalmente no que desrespeita a sua hipótese de incidência.

3.2.1 Operações

Machado (2001: p. 309) define operações como sendo todos os atos, contratos e negócios praticados na atividade empresarial, com a finalidade de promover a circulação de mercadorias em geral.

Soares de Melo (2001: p. 13) esclarece que “...configuram o verdadeiro sentido do fato juridicizado, a prática de ato jurídico como a transmissão de um direito (posse ou propriedade).”

Todas as transações mercantis que tenham por fim a troca de titularidade de um objeto, representam uma operação, seja venda, revenda, locação, etc.

3.2.2 Circulação

Segundo Machado (2001: p. 309) circulação da mercadoria é um ato de execução do contrato de compra e venda.

Soares de Melo (2001: p. 16) enfatiza que circulação “é a passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob o manto de um título jurídico, (...) de um ato ou de um contrato, nominado ou inominado.”

O conceito de circulação a ser aplicado no imposto deve estar direcionado a um negócio jurídico. Assim, ocorre circulação quando existir uma movimentação física da mercadoria ou uma mudança de titularidade de um bem.

3.2.3 Mercadoria

São objetos ou bens produzidos com a finalidade de venda ou revenda.

Mercadoria são coisas móveis. Coisas porque são bens corpóreos, que valem por si e não pelo que representam. Coisas, portanto, em sentido restrito, no qual não se incluem os bens tais como créditos, as ações e o dinheiro entre outros. E coisas móveis porque em nosso sistema jurídico os imóveis recebem disciplinamento legal diverso, o que os exclui do conceito de mercadoria. (Machado, 2001: p. 31)

Carvalho de Mendonça define que “as coisas quando objeto de atividade mercantil, por outra quando objeto de troca de ‘circulação econômica’ tomam o nome de mercadorias.” (citado por Soares de Melo, 2001: p. 17).

3.2.4 Prestação de Serviços

É toda ação humana que consiste na elaboração ou realização de um serviço que configure um objetivo comercial e econômico, desde que não se caracterize em favor de si mesmo ou a outrem.

3.2.5 Contribuinte

Amaro (2002: p. 289) entende contribuinte como a “...pessoa que realiza o fato gerador da obrigação tributária principal.”

Baleeiro (2003: p. 721) caracteriza o contribuinte pela sua relação pessoal e direta com o fato gerador, que contempla: “...quem pratica, em seu nome, o ato jurídico ou o fato previsto na lei.”

O art.6º do Decreto- Lei n. 406/68 estabelece:

Contribuinte do imposto é o comerciante industrial que promove a saída da mercadoria, o que a importa do exterior ou que arremata em leilão ou adquire, em concorrência promovida pelo poder público, mercadoria importada e apreendida.

O contribuinte do imposto é qualquer pessoa, seja física ou jurídica, que realiza, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestação de serviços, ainda que estas se iniciem no exterior.

3.2.6 Contribuinte Responsável

A LC nº 87/96 atribuiu à Lei Estadual a definição de terceiros responsáveis pelo pagamento do imposto. Assim, torna-se responsável o transportador que transportar mercadorias sem o documento da mesma, que tenha transportado ou recebido mercadorias com documento fiscal idôneo.

3.2.6.1 Contribuinte Responsável Solidariamente

Responde solidariamente pelo cumprimento da obrigação tributária os leiloeiros em relação à mercadoria vendida por seu intermédio e cuja saída não esteja acompanhada de documento fiscal idôneo; o liquidante das sociedades, nos atos em que intervier ou pelas omissões de que for

responsável; e ainda, o contribuinte substituído que receber mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária em desacordo com a legislação tributária.

3.3 Características do ICMS

Carrazza (2003: p. 30) define o ICMS como um imposto de competência estadual e distrital. Acrescenta ainda que:

Os Estados e o Distrito Federal, mediante lei ordinária, podem instituí-lo (ou sobre ele dispor). A sigla ICMS abrange pelo menos cinco impostos diferentes: a) o imposto sobre operações mercantis; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e) o imposto sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Machado (2001: p. 304) ao analisar a Constituição Federal de 1998, concluiu que o imposto possui função predominantemente fiscal, mas é utilizado também com função extrafiscal. “A Constituição Federal de 1998 estabeleceu que o ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e serviços (art.153, § 2º, inc. III), facultando assim, o seu uso com função extrafiscal.”

Pêgas (2003;p.114) acrescenta como característica relevante do ICMS o direito do contribuinte creditar-se do imposto: “O contribuinte tem o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado, relativo à

mercadoria entrada (de forma real ou simbólica) em seu estabelecimento,..."

Não deixando de ressaltar que o imposto apresenta características peculiares como a percepção indireta, pois pode ser transferido, ou seja, há transferência do contribuinte de direito para o de fato, quanto tarifas são proporcionais sendo alíquotas únicas e invariáveis, o valor do imposto varia a medida que muda a base de cálculo. O poder de tributar cabe à competência dos Estados e do Distrito Federal sem que estes tenham que prestar algum serviço ao contribuinte, o que torna um imposto não vinculado.

O ICMS é um imposto nacional de caráter arrecadatório, de competência estadual, sendo cobrado na origem das mercadorias. É responsável por 23% da receita total do País, o que o torna imposto mais importante do sistema tributário brasileiro, segundo a revista Estudos Econômico-Fiscais do Rio Grande do Sul.

3. 4 Atual Legislação do ICMS

3.4.1 Alíquota

A alíquota do ICMS é o percentual determinado por lei, que aplicado à base de cálculo determina o valor a ser recolhido. De acordo com a Constituição de 1967, o ICM possuía alíquotas uniformes para todas as mercadorias variando apenas em função de ser a operação interna, interestadual ou de exportação. Já a Constituição Federal em vigor instituiu o princípio da seletividade das alíquotas do ICMS em função

da essencialidade. No seu art. 155 inciso II estabelece que as 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, são de competência dos Estados e do Distrito Federal instituir imposto.

As alíquotas são apresentadas de duas maneiras:

3.4.1.1 Alíquota Interna

É a alíquota básica que cada Estado e o Distrito Federal estipula para o seu território.

3.4.1.2 Alíquota Interestadual

É de competência exclusiva do Senado Federal. Através de Resolução expedida pelo próprio Senado, somente o mesmo determina alíquotas interestaduais de ICMS.

As alíquotas máximas são definidas pelo Senado Federal, sendo que cada Estado e Distrito Federal definem suas próprias alíquotas, respeitando o limite estabelecido por aquela casa.

Exemplo como ocorre no Estado do Rio Grande do Sul, conforme o quadro 1 a seguir.

Quadro 1: Alíquotas Interestadual e Interna

ALÍQUOTA INTERESTADUAL	ALÍQUOTA INTERNA
<p>12%, quando o destinatário for contribuinte do imposto e estiver localizado nos Estados de MG, PR, RJ, SC e SP;</p> <p>7% (sete por cento), quando o destinatário for contribuinte do imposto e estiver localizado nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e no Estado do ES.</p>	<p>12%, reduzida, para produtos da cesta básica, refeições, segmentos estratégicos;</p> <p>17% para a maioria dos produtos;</p> <p>25%, seletiva, produtos como : cigarro, bebidas, armas, perfumarias e cosméticos;</p>

Dessa forma, o ICMS está inserido em um grande quadro de complexidade da legislação, uma vez que os Estados mantêm a sua própria regulamentação, formando um complexo de 27 (vinte e sete) diferentes legislações a serem observadas pelos contribuintes. Nesse cenário, há grande diversidade de alíquotas e de benefícios fiscais, o que caracteriza a denominada “guerra fiscal” e que causa significativas perdas de receita para alguns Estados.

A forma híbrida de tributação, com alíquotas interestaduais diferenciadas, aprovada pela Assembléia Nacional Constituinte teve por objetivo a melhor distribuição de renda, em benefício aos Estados menos desenvolvidos. Mas o que ocorre pela complexidade da legislação é um verdadeiro caos tributário com fraudes das mais variadas. Como exemplo,

cita-se os estabelecimentos que emitem nota fiscal de determinada mercadoria com a finalidade somente de gerar crédito a outro Estado, sendo estas efetivamente consumidas internamente.

3.4.2 Base de Cálculo

A base de cálculo do imposto é o valor da operação ou prestação no Estado de origem. Assim, o imposto a pagar resultará da aplicação do percentual equivalente a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor da operação ou prestação.

O cálculo pode ser exemplificado da seguinte forma:

Uma empresa “X” situada no Estado do Rio Grande do Sul adquire mercadoria de uma empresa “Y” no Estado de Santa Catarina, para uso próprio. O montante das mercadorias corresponde a R\$ 1.500,00 à alíquota de 12%.

A determinação do “quantum” a pagar deve ser calculado da seguinte maneira, conforme demonstra o quadro 2:

Quadro 2: Base de Cálculo

Base de Cálculo	Alíquota Interestadual	Imposto destacado na nota fiscal
R\$ 1.500,00	12%	R\$ 180,00

Diferença entre as alíquotas

Alíquota prevista no RS	Alíquota Interestadual	Percentual de diferença
17%	12%	5%

Fonte: Informare

A diferença entre as alíquotas é de 5%. Portanto, para fins de escrituração, esta diferença deverá ser averbada, para a empresa "X", como observação no livro Registro de Saída, sendo o débito efetivo no livro Registro de Apuração do ICMS por ocasião do encerramento do período da correspondente entrada, em se tratando de mercadoria adquirida para consumo próprio. Vale lembrar que esta sistemática vigora até 31 de dezembro de 2006.

Segundo Carrazza (1996: p. 42) a base de cálculo possui duas funções:

1) serve para “quantificar” a prestação do sujeito passivo, devida desde o momento em que nasce o tributo, com a ocorrência, no mundo fenomênico (mundo em que vivemos), do fato imponible (fato gerador “in concreto”); e 2) serve, também, para confirmar ou afirmar a natureza jurídica do tributo.

A base de cálculo do ICMS deve ser medida pelo valor da operação mercantil realizada. Portanto, considera-se o valor da operação relativa à circulação da mercadoria ou o preço do serviço respectivo. Para Mattos (1997: p.112) a base de cálculo do ICMS ocorre sobre o valor efetivo da operação ou prestação de serviço, não considerando o valor agregado ou adicionado, como por exemplo juros (neste ponto o autor contrapõe a LC nº 87/96, uma vez que esta considera para fins de cálculo seguros, juros e demais importâncias pagas).

3.4.3 Base de Cálculo Reduzida

A base de cálculo reduzida pode ser entendida como um benefício concedido por parte do Estado ao contribuinte do ICMS. Desta forma, a legislação de cada Estado contempla a redução da base de cálculo nas operações de determinadas mercadorias, que pode ser visualizado no quadro 3 abaixo.

Exemplo:

Uma pessoa jurídica que realiza venda de produtos sujeitos à redução de 70% da base de cálculo por R\$ 100.000,00. Sabendo que a alíquota é de 17% (hipotético), determinar qual o ICMS devido na operação.

Quadro 3: Base de Cálculo Reduzida

Valor da Operação	R\$ 100.000,00
Valor da redução da Base de Cálculo (R\$ 100.000,00 x 70%)	R\$ 70.000,00
Base de Cálculo Reduzida	R\$ 30.000,00
ICMS devido (17% x R\$ 30.000,00)	R\$ 5.100,00

Fonte: Manual de Tributos da Atividade Rural

3.4.4 Fato Gerador do ICMS

Segundo Baleeiro (2003: p. 374) existem quatro modalidades de fato gerador do ICMS, "... a mais importante, é o fato de sair a mercadoria do estabelecimento comercial, industrial ou produtor."

Diz Machado (2001: p. 305) " O fato gerador do ICMS é descrito na lei que o instituiu, vale dizer, na lei do Estado ou do Distrito Federal".

Soares de Melo (1997: p. 279) define o fato gerador do imposto em três itens:

- I - operações relativas à circulação de mercadorias, compreendendo: a) o negócio jurídico que transfere a propriedade dos bens mercantis, com as saídas do estabelecimento do produtor, industrial e comerciante; b) a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bens destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento; c) o fornecimento de refeições em bares, restaurantes e estabelecimento similares; d) a aplicação de mercadorias, peças e materiais em prestações de serviços tributados pelo imposto de competência municipal (ISS), quando haja expressa ressalva em lei complementar;
- II - a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; e
- III - a prestação de serviços de comunicação...”

Evaldo Brito (2002: p. 59) considera o fato gerado como sendo uma norma jurídica de direito positivo, o qual atribui o efeito de fazer nascer a obrigação tributária. O autor fundamenta esta teoria a partir da análise de quatro elementos: o elemento subjetivo que corresponde à parte da hipótese do fato gerador que descreve as pessoas envolvidas; o elemento espacial aonde se delimita o espaço físico ou virtual dentro do qual a norma tem aplicação; o elemento objetivo, neste item o autor considera como a parte mais saliente do fator gerador, pois se identifica o objeto que é matéria tributável do imposto; e por fim, o elemento temporal, aquele que realmente ocorre o fato.

O fato gerador do ICMS ocorre no momento da entrada da mercadoria ou da utilização de serviço, no estabelecimento de contribuinte, oriundos de outra unidade da Federação, gerando a aquele independente de sua vontade ou não uma obrigação tributária. Mesmo na entrada de mercadorias importadas do exterior, ainda que destinadas a uso, consumo ou ativo fixo do estabelecimento, considera-se como fato gerador do ICMS, exceto os serviços prestados pelo rádio e televisão.

3.4.5 Hipóteses que não há Fato Gerador

É requisito obrigatório para configurar o fato jurídico obrigatório do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços que se realize a transferência da propriedade do bem ou mercadoria, ou seja, é necessário que o bem saia do patrimônio do vendedor e se integre ao patrimônio do comprador. No entanto, o legislador atribuiu como imunes ao fato gerador as seguintes operações:

- saída de produtos industrializados, primários e semi- elaborados para o exterior;
- operações interestaduais de petróleo e de derivados de energia elétrica;
- operações que decorram da simples transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial (mercadorias);
- ouro como ativo financeiro ou cambial;
- operações de arrendamento mercantil;
- livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;
- saída de mercadorias com destino a depósito fechado do próprio contribuinte;

3.4.6 - Incidência

A incidência do imposto origina no momento da realização do fato gerador. Assim, há o nascimento da obrigação tributária, não importando a natureza jurídica ou o resultado obtido com a operação do negócio. A incidência nasce da descrição em lei de um fato tributário, enquanto a obrigação tributária nasce quando da sua ocorrência.

Segundo Mattos (1997: p. 40), no campo de incidência do ICMS considera-se:

a) operações relativas a circulação (entradas e saídas) de mercadorias (lato sensu), inclusive as importadas do exterior, e exclusive os produtos industrializados exportados e as operações interestaduais com petróleo e seus derivados e energia elétrica, e ouro enquanto ativo financeiro; b) serviços de transportes interestaduais e intermunicipal e de comunicação.”

Carrazza (1996: p. 35) diz que “o ICMS só pode incidir sobre operações que conduzem mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos produtores originais e aos consumidores finais.”.

Ao analisar conceituação e os critérios adotados para definir o que é mercadoria, prestação e serviços para efeitos de incidência de ICMS torna-se claro que o imposto incide sobre a circulação jurídica (econômica) de um determinado bem, mercadoria ou serviços, sendo que a transferência da propriedade destes é requisito obrigatório para configurar o fato jurídico tributário do imposto, ou seja, é necessário que o bem saia do patrimônio do vendedor e se integre ao patrimônio do comprador, como é disposto no art. 2º da LC nº. 87/96.

3.4.7 - Não Incidência, Isenção e Imunidade

Isenção é a desoneração do imposto que teria ocorrido em determinada operação ou prestação. É a suspensão da norma impositiva, ou seja, a obrigação tributária deixa de existir. Carrazza (1996: p. 121) diz que é uma hipótese de não incidência tributária que é legalmente qualificada.

As normas de isenção se caracterizam como normas permissivas que abrem exceção a uma norma de obrigação, normalmente concedida por meio de lei ordinária. Porém no caso do ICMS as isenções são concedidas ou revogadas por meio de lei complementar ou por meio de convênios interestaduais.

A isenção vinculada por legislação ordinária delimita a regra de incidência tributária, impedindo que ocorra o nascimento do respectivo fato gerador. Exclui da tributação o fato que naturalmente geraria a obrigação tributária. Assim, a saída de mercadorias do estabelecimento comercial é fato gerador do ICMS, mas o legislador estabelece que é isenta deste imposto a efetiva operação. Em regra, não há o que se referir em obrigação a ser paga.

No que se refere à não incidência, a lei expressa através da CF art. 155, X, Decreto- Lei n^o 406 art. 1^o x 3^o; LC n^o 87/1996 art. 3^o, situações em que não há incidência do ICMS, ou seja, situações que não configurem fato gerador do imposto, principalmente as imunidades constitucionais previstas, bem como as imunidades específicas a este tributo. A não incidência é decorrente de um fato que não se constituiu em gerador da obrigação de pagar certo tributo. Ao contrário, a imunidade é uma forma qualificada ou especial de não incidência, pois o fato gerador já foi excluído pelo legislador de qualquer fato gerado de tributação.

3.4.8 Não Cumulatividade

O imposto sobre circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação é tributado apenas pelo seu valor agregado, o que significa que é um imposto não cumulativo, como prevê o art. 155, § 2º, I da CF e o art. 19 da LC nº. 87/96.

A cumulatividade do imposto ocorre quando, em cada fase, ao valor bruto da mercadoria, quando na venda, engloba o valor das matérias adquiridas para a produção, com inclusão do imposto pago na respectiva aquisição. Este efeito cumulativo e de dupla tributação origina distorções de concorrência em benefício das empresas que conseguem produzir e comercializar em ciclo mais curto.

O princípio da não cumulatividade consiste em, para efeito de apuração do tributo devido, deduzir-se do imposto incidente sobre a saída de mercadorias o imposto já cobrado nas operações anteriores relativamente à circulação daquelas mesmas mercadorias ou às matérias-primas necessárias à sua industrialização.

Dessa forma, o sujeito passivo da obrigação tributária é responsável pelo recolhimento do imposto incidente apenas sobre o valor que agregar na mercadoria, creditando-se do imposto cobrado anteriormente em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, conforme estabelece o art. 20 da Lei Complementar 87/96. Portanto, o imposto pago a um Estado gera crédito contra o Estado destinatário da mercadoria. Com exceção, para o petróleo e seus derivados, a

Constituição Federal estabelece a não incidência nas operações interestaduais, ou seja, o imposto deve ser pago integralmente ao Estado onde a mercadoria será consumida, já que a maioria é Estado consumidor e poucos possuem área de prospecção. Para não concentrar a arrecadação nos produtores, estipulou-se que o imposto deve ser pago no destino, estabelecendo a não incidência nas operações interestaduais. Pressupõe-se que a não cumulatividade do ICMS é válida porque há uma pré-disposição de mais de uma operação tributável no processo de circulação, uma vez que devem ocorrer operações anteriores e posteriores sujeitas à incidência do imposto.

A intenção do legislador, com a não cumulatividade, é evitar a superposição de incidências sobre operações que visam completar um único ciclo econômico de produção. Esta superposição ocorre através do mecanismo de débito e crédito de imposto pago ou a pagar evitando a tributação “em cascata” como ocorria com o antigo ICV. Este ciclo econômico de produção e circulação visa distribuir, igualmente, a carga tributária, de modo que cada contribuinte suporte apenas o quantum do tributo correspondente ao valor que agregou à mercadoria. Assim, as mercadorias básicas, que sustentam o mínimo existencial, podem ser consumidas pelo menos favorecidas na economia, a um custo mais baixo.

3.4.8.1 Método Contábil: Operacionalização da Não Cumulatividade

Para fins de controle das compensações do ICMS, cada contribuinte deve proceder à escrituração contábil, débitos e créditos, no livro fiscal de registro de apuração de ICMS. Como regra geral, a cada “entrada” de mercadoria no estabelecimento (operação anterior) gera um

crédito contábil e a cada “saída” de mercadoria do estabelecimento (operação posterior) gera um débito contábil, como é explicitado nos casos de isenção e não incidência previstos no inciso II, § 2º, do artigo 155 da CF/98.

Ao final de cada período de apuração, confrontam-se os débitos com os créditos, por meio de uma operação matemática dentro da contabilidade da empresa. Após essa operação o tributo será apurado na conta-corrente do ICMS, conta de resultado. O imposto é apurado pelo valor incidente sobre as vendas (saídas), deduzido do imposto sobre as compras (entradas). Se houver mais débitos (saídas ou vendas) do que créditos (entradas ou compras), implicará na existência de saldo devedor. Esse é o valor efetivamente a ser pago pelo contribuinte. Já se houver mais créditos (entradas ou compras) do que débitos (saídas ou vendas), implicará na existência de saldo credor, indicando créditos acumulados, direito do contribuinte, que poderão ser levados para o próximo período de apuração. Nesse caso, não haverá imposto a pagar pelo contribuinte.

Mattos (1997: p. 144), conclui da seguinte forma a sistemática de débito e crédito do ICMS:

Seja, portanto, qual for o destino subsequente das mercadorias ou bem adquiridos, o fato é que o montante do ICMS cobrado nessas operações gera crédito compensável nas saídas, nada importando a qualificação contábil dada pelo adquirente (...), já que não se trata de tributo parcialmente não cumulativo cujos créditos estejam condicionados a critérios de escrituração e/ou destinação.”

Desse modo temos a operacionalização de não cumulatividade, referendada no quadro 4:

Quadro 4: Operacionalização de Não Cumulatividade

DÉBITOS > CRÉDITO = SALDO DEVEDOR (o contribuinte deve recolher o imposto no prazo estipulado em lei)
CRÉDITOS > DÉBITOS = SALDO CREDOR (o contribuinte transfere o saldo credor para os períodos subseqüentes de apuração).

Fonte: Informare

A transferência do saldo credor de ICMS é permitida em estabelecimentos da mesma empresa, ou ao sucessor por transformação, fusão, incorporação, cisão ou venda de estabelecimento.

3.4.9 O Princípio do Crédito

A não cumulatividade do ICMS faz nascer para os contribuintes, quando da entrada de mercadorias em seu estabelecimento ou da aquisição de serviços tributados pelo imposto, um crédito contra o sujeito ativo - Estados e Distrito Federal. Conforme prevê o inciso I do § 2º do art 155 da CF - "... compensando-se o que for devido..." - confere, de modo direto, ao sujeito passivo do ICMS o direito de abatimento, oponível ao Poder Público. Logo, o crédito de ICMS estabelece uma relação jurídica

obrigacional (porque envolve valores econômico-financeiros) e constitucional (porque está disciplinado na Constituição).

Sob a visão de tributaristas como Machado o crédito de ICMS é fundamentado diante de dois aspectos:

3.4.9.1 Crédito Físico

O crédito físico está fundamentado no Decreto-Lei 406/68, segundo o qual somente gera créditos de ICMS as entradas de mercadorias que se destinem a sair do estabelecimento, de maneira que tenham integrado de alguma forma a composição do produto final.

É amparado pela Constituição Federal, art. 155, § 2º, inciso I, o crédito físico, uma vez que a não cumulatividade, exposta neste artigo, refere-se apenas às mercadorias que se destinam ao comércio e não aos bens de capital, sem qualquer propósito de revenda A terceiros.

3.4.9.2 Crédito Financeiro

O crédito financeiro é instituído pelo art. 20 da LC 87/96 (autorizado em norma constitucional pelo artigo 155, § 2º, inciso XII, da CF/88) o direito ao crédito seja qual for a destinação das mercadorias ingressadas no estabelecimento comercial, "... inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação."

Oswaldo Bispo de Beija conceitua crédito financeiro sob a ótica da destinação do bem, assim:

Crédito financeiro importa no direito do contribuinte ao crédito do valor do imposto 'cobrado' relativamente a operações ou prestações anteriores, *independentemente* da destinação a ser dada às mercadorias e bens adquiridos e serviços tomados, incluídos os materiais destinados ao uso ou consumo e os bens integrantes ao *ativo permanente*, ou seja, mesmo não tendo qualquer relação direta com as operações ou prestações subseqüentes praticadas pelo contribuinte. ICMS – Crédito fiscal sobre material de uso ou consumo e de bem do ativo permanente na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 87/96.

Assim, fica evidenciado que o crédito físico se caracteriza como um direito fundamental enquanto o crédito financeiro como um benefício legal. É o que ocorre, por exemplo, quando da aquisição de ativos imobilizados. A LC 87/96 foi aditada pela LC 102/2000, que alterou alguns artigos, especialmente na forma de aproveitamento do crédito do imposto na entrada de mercadorias destinadas ao ativo permanente, passando a ser efetuada parceladamente ao longo de 48 meses. Caso o bem vier a ser alienado antes de decorrido o prazo de cinco anos contado da data da sua aquisição, o valor do ICMS apropriado como crédito deverá ser estornado na proporção de 20% ao ano ou fração que faltar para completar o quinquênio.

O art. 179, inciso IV, da Lei nº 6.404/76 determina que se classifique na conta ativo imobilizado: “os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade inclusive os de propriedade industrial ou comercial.” São todos os bens destinados a manter em funcionamento a atividade empresarial. Pelo fato de os bens ativados

cumprirem a atividade fim (caracteriza-se como atividade fim a atividade que está voltada à elaboração do produto principal da empresa. Aquela que a empresa se propôs a executar no ato de sua constituição, nos limites do seu objetivo social) ou a atividade meio (atividade ligada aos interesses secundários da empresa, onde a mesma os realiza visando a alavancar a atividade fim), o ICMS foi buscar no IVA (Imposto sobre Valor Agregado - vigente no Mercado Comum Europeu) a regra do crédito como é explicitada no art. 20 da LC 87/96.

3.4.10 Os Limites ao Crédito de Mercadorias ou Serviços

O art. 20, § 1º, da LC nº 87/96 estabelece que: "não darão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios a atividade do estabelecimento." Delimita também, no § 2º que mercadorias alheias à atividade do estabelecimento, os veículos de transporte pessoal usados para atividades externas da empresa, (se esta provar que são necessários para manutenção de suas atividades, este conceito não se aplica), no mesmo molde do IVA, art. 21, item 01, do seu Código, e no § 3º veda-se os créditos relativos à mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, e na comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior. Vale ressaltar que as aquisições

destinadas ao uso e consumo do estabelecimento a partir de janeiro de 2007, passarão a ser admitidas para fins de crédito do imposto.

O que define a possibilidade de utilização do crédito é a destinação da mercadoria ou serviço, ou seja, estes não podem ser adquiridos para atividades alheias ao estabelecimento. Caso contrário, haverá um desvirtuamento do objeto social da empresa, pois há um crédito sem um correspondente débito.

Acrescenta-se ainda, aquisição de mercadorias em operações interestaduais, sob regime de alíquota reduzida, no Estado de origem, o contribuinte não poderá creditar-se da diferença relativa ao valor da alíquota maior cobrada no Estado de destino. Conforme Ávila (1997: p. 228) essa proibição está aplicada ao princípio da não cumulatividade, uma vez que se deve considerar o tributo que incidiu na operação anterior e não naquela que poderia ter incidido.

No que se refere aos bens destinados ao ativo fixo do estabelecimento, considerando que não haverá mais a troca de titularidade e embora não exista mais a circulação da mercadoria, esta operação será computada para fins de apuração do crédito do imposto, o direito do contribuinte creditar-se do imposto é de 1/48 por mês. Tal crédito deve ser calculado na proporção das saídas tributadas em relação às isentas ou não tributadas, a partir do mês que ocorreu a entrada do bem no estabelecimento pelo sistema “pro rata die” (pode ser aumentado ou diminuído), caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês. Ao final do 48º mês, contado da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado.

O procedimento a ser adotado, em relação ao ICMS, por parte do estabelecimento que adquiriu bens de ativo permanente, deve ser conforme abaixo exemplificado:

Suponhamos que uma empresa situada no estado do Rio Grande do Sul adquiriu no dia 01.01.200X um caminhão com a finalidade de transporte para suas mercadorias, no valor de R\$ 100.000,00, com ICMS destacado de 12%. Para fins de cálculo da proporcionalidade, mencionada no parágrafo anterior, verificou-se que a empresa vendeu mercadorias no valor R\$ 100.000,00, sendo que do total: R\$ 50.000,00 tributável, R\$ 10.000,00 isentos e R\$ 40.000,00 destinadas à exportação e com benefícios em relação a tributação da saída, computada nesta apuração como mercadoria tributada. Para beneficiar-se do crédito referente ao caminhão a empresa deve considerar o seguinte cálculo:

Proporcionalidade Tributável:

(Valores expressos em Reais - R\$)

Quadro 5: Crédito de Bens Destinado ao Ativo Permanente

DISCRIMINATIVO	VALOR	PERCENTUAL
TOTAL DAS VENDAS = TV	100.000,00	100,00%
TRIBUTADAS = TT1	50.000,00	50,00%
TRIBUTADAS C/BENEFÍCIO = TT2	40.000,00	40,00%
ISENTAS = IS	10.000,00	10,00%

$$(TT1 + TT2)$$

FÓRMULA = ----- x 100 = % a ser aplicado s/crédito do ICMS.

TV

Temos então, $((50.000,00+40.000,00)/100.000,00) * 100 = 90\%$, onde o Crédito do ICMS apropriado em 48 parcelas (10.800,00/48) será de $225,00 * 90\%$ neste mês de Janeiro de 200X.

3.4.11 Estorno do Crédito de ICMS

O estorno do crédito relativo ao ICMS é abordado pela LC 87/96 no seu art. 21. Trata-se, segundo Mattos (1997: p. 156) de um lançamento escritural, que não gera nem desobriga o contribuinte de seu dever, apenas anula os efeitos de um erro anterior, também por um fato imprevisível em que não ocorra a efetiva circulação futura da mercadoria.

Assim sendo, o contribuinte do imposto que fizer aquisição de mercadorias ou serviços, que tenha gerado um crédito na escrita fiscal, e este não conseguir comprovar o valor do imposto que esta sendo creditado, o valor a estornar deverá ser calculado pela aplicação da alíquota vigente por ocasião da última entrada de mercadoria ou serviço tomado, de mesma espécie, sobre o valor desta entrada ou serviço, segundo o regulamento do ICMS/RS. Caso a aquisição ou prestação tiver uma saída subsequente com isenção ou não tributada, ou até mesmo tenha sido adquirida com fins alheios à atividade do estabelecimento, a consequência inexorável será o seu estorno.

Toda a mercadoria que tiver saído de circulação por perecimento, deterioração ou extravio, deverá o sujeito passivo da obrigação estornar o crédito da qual havia se beneficiado, uma vez que não existirá operação seguinte.

De regra, conclui-se que o estorno que o contribuinte irá efetuar em seus registros contábeis será a retificação de um lançamento errado com o objetivo de reparar este erro na sua escrituração.

3.4.12 Lançamento do ICMS

Segundo Machado (2001: p. 285), o lançamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços é lançado por homologação. Diz o art. 150 do Código Tributário nacional: “lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa,...”.

É o que ocorre com o ICMS, pois o contribuinte deve registrar suas operações em livros específicos (Livro de Entrada, Livro de Saída e Livro de Apuração), recolhendo quando for o caso, o montante respectivo em cada mês, independente do exame de seus cálculos pela autoridade administrativa.

3.4.13 Substituição Tributária

A chamada substituição tributária visa o recolhimento do tributo através de um substituto, na próxima operação. Ou seja, a carga

econômica do tributo não será suportada pelo realizador da operação mercantil (o substituído), mas por quem continuar realizando a operação (o substituto). O regime de substituição encerra o ciclo de tributação e antecipa um tributo que só seria devido quando da hipótese de incidência, ou seja, da ocorrência do novo fato gerador legalmente prevista em lei. Dessa forma, a responsabilidade tributária por substituição pode ocorrer de duas maneiras:

3.4.13.1 Substituição Regressiva ou “Para Trás”

Há uma postergação do pagamento do tributo para uma etapa seguinte à ocorrência do fato gerador, sendo o substituto tributário uma terceira pessoa vinculada ao fato anteriormente ocorrido. Nesta situação, o vínculo obrigacional já se estabeleceu, porém o crédito tributário será extinto na operação subsequente por diferimento. Como ocorre, por exemplo, na venda do produtor rural para indústria ou comércio.

4.13.2 Substituição Progressiva ou “Para Frente”

Ocorre a antecipação do pagamento do crédito tributário que só será devido nas operações subsequentes, a fim de resguardar interesses fazendários, uma vez que o fato gerador presumivelmente irá acontecer, entretanto o crédito será pago na operação anterior. É o que acontece nas operações mercantis entre as montadoras de automóveis com as revendedoras autorizadas.

Independentemente de qual das maneiras ocorra a substituição tributária, temos uma transferência de responsabilidade de forma direta e passiva, pois a obrigação já nasce contra um terceiro a quem chamamos de contribuinte substituto. As características da sujeição passiva são identificadas como segue:

1º) o substituto é sujeito passivo da relação obrigacional tributária;

2º) a terceira pessoa cumpre a prestação tributária no lugar do contribuinte;

3º) a imposição a terceiro pelo cumprimento da obrigação tributária é decorre da previsão em lei.

Atualmente, o regime de substituição tributária está regulamentado pela LC nº 87/96 no seu art. 6º, que autoriza os Estados e o Distrito Federal à atribuição a terceira pessoa da responsabilidade de pagar o tributo:

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

§ 1º - A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º - A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado."

De acordo com a Lei, Machado (2002: p. 132) define a responsabilidade tributária nos seguintes termos: “é a submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do fisco de exigir a prestação da obrigação tributária. Essa responsabilidade vincula qualquer dos sujeitos passivos da relação obrigacional tributária...”

Para Bastos (1998: p.198) o responsável tributário é “todo sujeito passivo que, sem revestir-se da condição de contribuinte, vê-se obrigado a pagar o débito por força de disposição expressa de lei.”

3.4.14 Substituição Tributária – Base de Cálculo

O ICMS possui na sua base de cálculo o montante do próprio imposto, no caso da substituição tributária esta base encontra-se acrescida do valor devido para fins de cálculo do ICMS pago antecipadamente. Assim, o valor da operação que será paga pelo contribuinte substituto será o somatório do valor das mercadorias ou serviços, do montante do ICMS devido na própria operação e do montante do ICMS devido na substituição tributária.

Para fins de apuração de base de cálculo da substituição tributária devemos considerar os aspectos já destacados anteriormente, quando há operações subseqüentes (substituição progressiva) e quando não há operações subseqüentes (substituição regressiva).

No primeiro caso, não há como determinar a base de cálculo das operações posteriores. Do responsável pela substituição até o consumidor final irão ocorrer várias operações de circulação, cada uma com base de

cálculo diferente. Portanto, o valor que cada operação atingiu não poderá ser conhecido de forma antecipada.

Situação diferente ocorre na substituição regressiva, pois se verifica a ocorrência concreta de todos os aspectos que contemplam o fato gerador do tributo. Percebe-se o surgimento da obrigação tributária, decorrente do negócio jurídico mercantil, ou seja, revela-se com clareza o momento do fato gerador, evidenciando alíquota e a própria base de cálculo. Diante disso, é correto dizer que a base de cálculo é o próprio montante da operação mercantil.

Para obtenção da base de cálculo do ICMS a ser pago antecipadamente, serão considerados o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituto intermediário, o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviços, a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes. Acrescenta-se ainda, que se faz necessário que a base de cálculo estimada cubra em sua totalidade as operações posteriores à primeira.

No caso de operações subsequentes, a Lei Complementar n.º 87/96 introduz :

1) quando o preço final a consumidor de mercadoria ou serviço for fixado por órgão público, a base de cálculo do imposto será o valor fixado;

2) quando não houver fixação de preço final a consumidor, mas exista preço final sugerido pelo fabricante ou importador, a lei poderá estabelecer como base de cálculo este preço;

3) inexistindo preço final a consumidor fixado por órgão governamental ou sugerido pelo fabricante ou importador, a base de

cálculo será obtida por arbitramento, através da aplicação de margem de lucro, que será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

3.4.15 - Substituição Tributária - Alíquota

Considerando as duas maneiras existentes de substituição tributária já comentadas anteriormente, podemos definir que;

a) quando não ocorrer a circulação da mercadoria até o consumidor final, deve-se aplicar a alíquota interna.

b) ocorrendo a circulação física e jurídica da mercadoria, verifica-se a ocorrência concreta da hipótese de incidência. Esta circulação pode ou não ter ocorrido dentro dos limites territoriais dos Estados ou do Distrito Federal, no primeiro é chamada de interna, e no segundo de interestadual. Assim aplica-se a alíquota respeitando o limite territorial.

Vale lembrar que para fins de cálculo do ICMS quando cobrado antecipadamente a título de substituição tributária, abate-se o montante cobrado na própria operação, conforme instituí o §5º, do art. 8º da LC nº 87/96.

3.4.16 Substituição Tributária- Cálculo

O débito de responsabilidade por substituição tributária em operações internas será calculado pela aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo específica para determinada mercadoria, deduzindo-se do valor obtido o débito fiscal próprio.

Para fins de apresentação do cálculo consideraremos o Estado do Rio Grande do Sul.

Quadro 6: Cálculo da Substituição Tributária

1. DADOS

Tipo de Venda	Interna
Produto da Venda	Sorvete
Margem Valor Agregado	70%
Valor Total do Produto	R\$ 1.000,00
Valor do IPI	R\$ 100,00

Fonte: Informare

2. CÁLCULO

Base de cálculo do ICMS próprio	R\$ 1.000,00
ICMS próprio devido (R\$ 1.000,00 x 17%)	R\$ 170,00
Base de cálculo do débito de substituição tributária (R\$ 1.000,00 + R\$ 100,00+ 70%)	R\$ 1.870,00
ICMS de responsabilidade (R\$ 1.870,00 x 17% R\$ 317,90 (-) R\$ 170,00(débito próprio)	R\$ 147,90
Valor total da nota fiscal (R\$ 1.000,00 + R\$ 100,00 + R\$ 147,90)	R\$ 1.247,90

Fonte: Informare

Obs.: para operações interestaduais aplica-se a mesma sistemática anteriormente mencionada, devendo observar que a alíquota aplicável para o cálculo do débito próprio será a interestadual, enquanto que para o débito de responsabilidade será aquela prevista para operações internas na unidade da Federação de destino. Conforme é declarado no art. 15 do Regulamento do ICMS/RS.

3.4.17 Substituição Tributária – Apropriação do Crédito Fiscal

A apropriação do crédito fiscal, no Estado do Rio Grande do Sul, relativo ao imposto decorrente de mercadorias tributadas pelo regime de substituição tributária deve considerar as seguintes hipóteses:

- a) operações promovidas por contribuintes do Estado do Rio Grande do Sul que destinem as mercadorias a contribuintes de outra unidade da Federação ou ao Exterior;
- b) modificação da natureza ou da finalidade das mercadorias;
- c) saídas das mercadorias em que ocorra nova substituição tributária;
- d) entrada no estabelecimento do adquirente que ensejar direito a crédito fiscal.

A determinação do valor do crédito deve ser apurada aplicando-se a alíquota interna sobre o valor que serviu para o débito da substituição tributária. Deve-se ainda, considerar se houve benefícios de redução nas bases de cálculo utilizadas. Entretanto, não sendo possível determinar a correspondência entre a base de cálculo do imposto retido com a da

respectiva aquisição, deve-se considerar o valor que serviu de base para a retenção do imposto quando da última aquisição da mercadoria pelo estabelecimento remetente, proporcional à quantidade saída.

3.5 A Reforma Tributária Relativa ao ICMS

A proposta da reforma tributária apresentada pelo governo federal visa “estimular a atividade econômica e a competitividade do País, através da racionalização e simplificação dos tributos, e promover a justiça social, desonerando as pessoas de menor renda e ampliando a progressividade do sistema” e ao mesmo tempo “mantendo a arrecadação nas três esferas de governo e fortalecendo a Federação”, conforme expresso no E.M.I. nº 84/MF/C. Civil de 30 de abril de 2003. A reforma tributária é justificada pelo parecer da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania como sendo um meio de aumentar a competitividade da produção nacional por meio de desoneração de bens de capital e das exportações, impulsionando o desenvolvimento econômico regional. Resumidamente o que o legislador pretende é a manutenção do equilíbrio federativo, com o combate da sonegação fiscal e da evasão tributária. Neste sentido, a reforma tributária afeta todo o Sistema Tributário Nacional.

No tocante ao ICMS, os parâmetros constitucionais que a reforma tributária obedece estão elencados nos artigos 59 e 60 da CF/98. Assim, a reforma ocorre em duas etapas:

1ª - Aprovação da emenda constitucional (art. 60), que para ser promulgada deve ser aprovada pelo voto de três quintos do total de membros da cada casa do Congresso Nacional, votação essa que deve confirmada em dois turnos. A emenda constitucional será promulgada

pelas mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal. Após a aprovação, a emenda passa a integrar o texto constitucional.

2ª - Edição da lei complementar sobre o novo ICMS, a qual, de acordo com o art. 69 da CF, deve ser aprovada por maioria absoluta, ou seja, metade mais 1 (um) do total de membros do Congresso Nacional, ou seja, 258 deputados, do total de 513 e 42 senadores, do total de 81.

As alterações propostas e as aprovações já efetivas, no que se refere a legislação do ICMS estão discriminadas na Proposta da Emenda Constitucional nº 41/03 e pela nº 74/03, respectivamente, conforme serão analisadas a seguir.

3.5.1 Imposto Estadual Unificado em Todo o País, Legislação e Normatização Uniformes

O ICMS está regulamentado por cada membro da federação, o que o torna um imposto complexo, pois são 27 diferentes legislações estaduais que o contribuinte deve observar. Essa independência tributária, essencial à caracterização de um sistema federativo, tem ocasionado grandes disputas entre os Estados devido aos incentivos fiscais oferecidos. Neste contexto, a proposta padroniza as alíquotas uniformemente para todo o território nacional, por mercadorias, bens ou serviços em um número máximo de 5 alíquotas que serão classificadas na seguinte ordem:

Quadro 7: Alíquotas Propostas pela Reforma Tributária

4%	Em relação a cesta básica de alimentos e remédios, podendo haver isenção;
12%	Reduzida;
15%	Padrão;
18%	Ampliada;
25%	Seletiva-Máxima; (bebidas, cigarros, combustíveis e energia elétrica)

Tais alíquotas passam a ser estabelecidas por resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República, de um terço dos senadores ou de um terço dos governadores, aprovada por três quintos de seus membros, conforme o proposto pelo art.155, § 2º, IV da PEC 42/03. Fica estabelecido que cabe ao regulamento único especificar a correlação entre as mercadorias, bens ou serviços e as respectivas alíquotas internas, não deixando de aplicar a menor alíquota aos medicamentos humanos e gêneros alimentícios de primeira necessidade, bem como às matérias-primas utilizadas na produção de tais alimentos, à energia elétrica de baixo consumo, insumos agropecuários, inclusive materiais reprodutivos destinados ao melhoramento genético, segundo as condições e listas definidas em lei complementar, e para as demais alíquotas internas não poderão ser inferiores a maior alíquota de referência (12%).

Veda-se para energia elétrica a fixação de alíquotas diferenciadas conforme a classe do consumidor, tal como ocorre atualmente com isenções concedidas pelos Estados. Assim, os consumidores residenciais de baixa renda também se sujeitam a alíquota “geral” de energia elétrica.

Considerando-se ainda a fixação de alíquotas para energia elétrica, a PEC 74/03 no seu art. 1º propõe a modificação da alínea “b”, do inciso V do § 2º do art. 155 da CF, para que seja mínima a alíquota do ICMS, uma vez que as alíquotas diferenciadas a tais consumidores não implicarão em redução do montante total arrecadado sobre o fornecimento.

Pode-se afirmar que, com a unificação da legislação e regulamento do ICMS, que isto implica necessariamente na vedação de adoção de qualquer norma estadual sobre a matéria. Depreende-se, assim, que a autonomia dos estados membros desta federação estará reduzida.

A emenda concede aos entes federados o direito de cobrar um adicional de 5% de quatro mercadorias ou serviços na data da promulgação da mesma. Estabelece também, que as alíquotas superiores às que vierem a ser definidas, não podem ser superior à vigente na data da promulgação.

Para alguns estudiosos, esta sistemática continuará permitindo a evasão fiscal, pois permanece inalterada a diferença entre e as alíquotas interestaduais e as alíquotas internas preservando a atual distribuição da receita dos Estados, ao não alterar o princípio das operações interestaduais.

3.5.2 Da Cobrança do Imposto

Atualmente a cobrança do ICMS é praticada pelo princípio misto, ou seja, parte do imposto fica para o Estado onde foi produzido o bem e parte para o Estado onde se localiza o comprador do bem. A PEC nº 42/03 vem alterar este dispositivo no seu art. 155 § 2º, VI, “a” a “f” atribuindo a cobrança do referido imposto no Estado de origem, ressalvadas as hipóteses excepcionais previstas em lei complementar. Depreende-se, assim, que cabe ao Estado de origem do imposto correspondente à aplicação da alíquota interestadual, excluindo o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) da base de cálculo, e ao Estado de destino cabe o imposto correspondente à diferença entre esse valor e aquele que seria devido se a operação ou prestação fosse interna, incluído o IPI na base de cálculo.

A exceção existente é para as operações com energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, imunidade já concedida pelo constituinte originário desde 1988. Com isso, será aplicada a alíquota interna e o imposto devido caberá integralmente ao Estado de destino, cabendo à lei complementar definir a forma como imposto devido seria atribuído ao Estado de destino e podendo vedar sua compensação com o montante cobrado anteriormente e condicionar o aproveitamento do crédito para as operações seguintes. Sendo que, não será objeto de compensação pelo remetente com o montante cobrado nas operações e prestações anteriores.

Já nas operações com gás natural e seus derivados, o imposto será calculado pela aplicação da alíquota sobre sua respectiva base de cálculo. Sendo que a parcela devida ao Estado de origem será obtida pela

aplicação da alíquota de referência (interestadual) e para o Estado do destinatário será a diferença entre sua respectiva base de cálculo com a do Estado de origem.

A adoção do princípio de origem elaborada pela PEC nº 42/03, introduziu comentários críticos entre os principais tributaristas brasileiros. Devido ao fato de suas opiniões serem adversas, pois defendem a idéia de a cobrança do imposto na origem ser inconstitucional tornando uma agressão ao federalismo fiscal. Com esta afirmação, podemos concluir que a idéia defendida pela PEC nº 41/03 prova a irracionalidade da forma proposta, como também gera uma certa insegurança aos entes federados no tocante da arrecadação daquilo que lhes pertence.

No que se refere às mercadorias ou bens importados, a reforma prevê incidência do ICMS tanto para pessoas físicas ou jurídicas, mesmo que sem habitualidade, não importando 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.

3.5.3. ICMS nas Operações Interestaduais

As operações interestaduais sofrem alterações de modo que o imposto passará a incidir sobre as transferências de bens ou mercadorias de mesmo titular. Ainda de operações decorrentes dos serviços de comunicações, inclusive os de valor adicionado suportados pelos serviços de telecomunicações como prestações de provedores de conteúdo ou acesso em rede de computadores, inclusive internet.

Será considerada operação interestadual somente aquela em que houver a efetiva saída de mercadoria de um Estado de origem para um outro Estado destinatário, considerando que aconteça a entrega da mercadoria ou bem. Nesta operação, para fins de cálculo do ICMS, as alíquotas a serem utilizadas serão reduzidas a cada ano, de 1% para a menor alíquota e de 0,5% no caso de máxima, até a formação de 4%, cabendo integralmente ao Estado de origem. O Estado de destino calcula o imposto pela diferença entre a alíquota interna e interestadual mais a base de cálculo do IPI, como já foi citado anteriormente. Sendo que o cálculo do imposto será efetuado pela aplicação da alíquota sobre a efetiva base de cálculo.

Em se tratando de serviços prestados de transportes terrestres e aquáticos, o relator define que: "somente será considerada interestadual aquela mercadoria, bens, valores, semoventes, pessoas, passageiros ou não, cuja contratação preveja como destino físico unidade da Federação diferente daquela onde se iniciou a prestação."

Conforme a legislação vigente, o ICMS continuará sendo não cumulativo, compensando-se com o que for pago na etapa anterior, cabendo à Lei Complementar disciplinar o regime de compensação.

Para aquisições destinadas ao ativo permanente, fica assegurado o aproveitamento do crédito relativo à remessa de um Estado para outro, de serviços e mercadorias, ao montante cobrado nas operações anteriores.

3.5.4 Exportação

Em relação às vendas para fora do País, a reforma tributária prevê que o ICMS destaca-se na parte de não incidência de exportações de produtos semi-acabados e produtos primários, obtendo com isto uma regulamentação única, vedada a adoção de norma autônoma estadual. De acordo com a redação final aprovada na Câmara dos Deputados, em 25 de setembro de 2003, no seu art. 93: “a União entregará aos Estados e ao Distrito Federal o montante definido em lei complementar, de acordo com critérios, prazos e condições nela determinados, podendo considerar as exportações para o exterior de produtos primários e semi-elaborados, a relação entre as exportações e as importações, os créditos decorrentes de aquisições destinadas ao ativo permanente e a efetiva manutenção e aproveitamento do crédito do imposto a que se refere o art. 155, § 2º, X, a.”

É compreendido pela Lei Complementar nº 64/91, art. 1º, os produtos industrializados semi- elaborados destinado ao exterior:

I - que resulte de matéria-prima de origem animal, vegetal ou mineral sujeita ao imposto quando exportada "in natura";

II - cuja matéria-prima de origem animal, vegetal ou mineral não tenha sofrido qualquer processo que implique modificação da natureza química originária;

III - cujo custo da matéria-prima de origem animal, vegetal ou mineral represente mais de 60% (sessenta por cento) do custo do correspondente produto, apurado segundo o nível tecnológico disponível no País.

3.5.5 “Guerra Fiscal”

A atual ‘guerra fiscal’ consiste numa disputa por receitas tributárias entre os entes federados pela atração e manutenção de investimentos industriais em seu território, vistos como fundamentais para ativação da base econômica e manutenção de empregos. Esta ‘guerra’ entre os Estados brasileiros se tornou acirrada na última década, devido a entrada de capital estrangeiro no País. Entretanto, a época dos grandes investimentos já passou, atualmente são menores. deixando de ser motivo para uma disputa.

A disputa por receitas tributárias decorre hoje de concessões de benefícios para garantir os investimentos já realizados. A intenção da reforma tributária é contrapor estes incentivos através da vedação da adoção de norma autônoma estadual, visando com isso romper a disputa no âmbito da legislação tributária, tornando-a forte neste aspecto de fazê-la mais simples. Mesmo assim, deve-se alertar que as atuais concessões de benefícios foram prorrogadas por mais onze anos. Adiciona-se a isto o fato de que não poderá ser concedido isenção, redução da base de cálculo, crédito presumido ou qualquer outro benefício fiscal ou financeiro, a não ser para as microempresas e empresas de pequeno porte.

Em alguns momentos a União dá ênfase para questão da guerra fiscal, quando ela foi a grande incentivadora dos incentivos fiscais, tal como a questão da disputa pela montadora FORD entre os Estados do Rio Grande do Sul e da Bahia. Com efeito, o governo federal potencializou com benefícios fiscais federais o pacote de incentivos tributários e financeiros do governo baiano.

Apesar de o ICMS estimular a guerra fiscal, ajuda a esclarecer que a federalização legislativa ou até mesmo a adoção do princípio do destino

(não prevista na proposta do governo federal), não será o suficiente para resolver completamente o problema. Com isso, os Estados passam a atrair investimentos privados, mas nada os impedirá de utilizarem seus fundos orçamentários para esse proposto, conseguindo, portanto, alcançar uma mudança na forma de operacionalização dos instrumentos de atração fiscal, onde deixará de ser uma guerra tributária passando a tornar-se uma guerra orçamentária.

Finalmente, a participação do governo federal na política tributária dos Estados é uma questão grave que merece ser intensamente debatida. Com a proposta da Emenda Constitucional, permitirá ser aprovada a efetiva interferência da União na elaboração da política tributária, onde poderá propor a redução de alíquota apenas do imposto Estadual livrando o Tesouro Federal de arcar com o ônus de conceder os demandados incentivos fiscais.

3.5.6 ICMS Ecológico

A PEC nº 74/03 apresentada pelo Relator e aprovada pela Câmara dos Deputados propõe a substituição do art. 158 da CF, que determina a forma da distribuição do ICMS aos municípios (a totalidade de arrecadação de 4/4) à uma lei complementar a ser votada pelo Congresso Nacional.

Hoje três quartos dos recursos são distribuídos de acordo com a participação do município na geração do VAF (Valor Adicionado Fiscal) e um quarto restante de acordo com Lei Estadual.

Durante quinze anos, parte dos recursos devia passar pela aprovação dos Deputados Estaduais e pela análise do governo de cada Estado da Federação, conforme manifestação do constituinte de 1998. Enfim, cada estado usava de sua autonomia constitucional para decidir pelo melhor que conviesse ao seu povo, organizado nas suas cidades.

Agora na reforma tributária proposta, esta prerrogativa legislativa estadual será pura e simplesmente transferida para o nível federal, contrariando o espírito constituinte de 1988, quebrando mais uma vez com o pacto federativo.

3.5.7 Assimetria E Simetria do ICMS com o IVA

O imposto IVA – Imposto sobre Valor Acrescentado ou Agregado, faz parte do processo de reforma tributária do governo.

Como já foi estudado anteriormente, o IVA é um sistema utilizado pela CEE, que surgiu pela necessidade de uniformização das legislações dos países-membros. O objetivo destes países era conseguir a transparência nas operações de serviços e mercadorias, visando impedir a dupla contagem dos produtos. Assim o IVA se caracterizou como um imposto indireto, plurifásico, não-cumulativo e neutro, tributado sobre o consumo total, alargando-se o fato gerador das transmissões de bens e das prestações de serviços, adotando o princípio do país do destino, onde o imposto é cobrado no país em que a mercadoria é consumida.

Neste contexto observa-se algumas limitações na adoção do sistema IVA, pois o que é proposto pela reforma tributária é a adoção do princípio de origem e não o de destino, como ocorre no IVA. Vale dizer

também que o IVA busca tributar todo o consumo, tanto nas transmissões de bens quanto nas prestações de serviços, já o ICMS não tributa todo o consumo. Acrescenta-se ainda, no regime do IVA, que a abrangência do fator gerador é maior do que no ICMS. Isto faz com que ocorra mais uma vez a importação desse sistema, especialmente quando não houver correspondência do fato no ICMS.

Ao contrário do que já foi exposto, o IVA se aproxima do ICMS no que diz respeito às isenções e incidências. A incidência é geral, ou seja, tributa-se todas as vendas de bens e prestações de serviços, bem como as importações. Já as exportações são completamente isentas do imposto, ainda que o exportador não liquide o imposto nas exportações (por estarem sempre isentas como já se disse), tem sempre direito a deduzir todo o imposto que suportou nas respectivas aquisições (é a chamada isenção completa), uma vez que permite devolução ao exportador do valor do IVA incorporado e acumulado no processo de produção dos bens exportados.

No que se refere ao sujeito passivo do imposto, o ICMS foi buscar no art. 2º “c” do IVA a obrigatoriedade de ser contribuinte do imposto pessoas físicas ou jurídicas com ou sem estabelecimento comercial, que realizem ainda que de modo independente qualquer operação tributável, principalmente no que se refere à importação de bens, mercadorias ou serviços, conforme o proposto na reforma tributária.

De todo o exposto acima, o que podemos concluir é que não basta simplesmente importar o modelo europeu, sem antes fazer algumas correções, pois como já foi comentado anteriormente, devido a abrangência do fato gerador do IVA, o princípio de destino vai de encontro a proposta da reforma tributária.

3.6 Redação Final Aprovada pela Câmara dos Deputados

Diante da necessidade de estimular o desenvolvimento sustentável do País, minimizar os atritos entre contribuinte - fisco, eliminando as práticas fraudulentas, o legislador sugere as alterações no sistema tributário nacional visando a redução e desburocratização dos impostos. Neste sentido, foi aprovado pela Câmara dos Deputados a EMC nº 74 de 25 de setembro de 2003, vindo alterar os dispositivos abaixo mencionados no que se refere ao ICMS enfatizado o que já era proposto pela EMC.nº42/03.

Em síntese, o ICMS foi alterado para os seguintes dispositivos:

a) o art. 155, § 2º, I, VII, VIII, XI, XII e XIII, a, o legislador defende que este imposto continuará de competência privativa dos Estados e do Distrito Federal, mas a instituição por lei estadual limitar-se-á a estabelecer a exigência do imposto. O atual complexo de 27 legislações existentes irá ser substituído por 5 alíquotas uniformes vigentes para todos os entes.

O imposto continuará regulado por lei complementar nacional, mas também por regulamentação única, editado por órgão colegiado a ser integrado por representantes de cada Estado e do Distrito Federal, sendo vedada a adoção de norma autônoma estadual, bem como regra geral e desde logo, vedada a concessão de isenção, redução de base de cálculo, crédito presumido ou qualquer outro incentivo ou benefício fiscal ou financeiro que implique sua redução, exceto para atender ao tratamento diferenciado e favorecido das microempresas e empresas de pequeno porte, bem como para isentar operações com gêneros alimentícios de primeira necessidade e com medicamentos de uso humano, segundo condições e listas definidas em lei complementar. Esta proposição

contraria muitos tributaristas, pois se nega o pacto federativo hoje existente, que é necessário para a manutenção de países com o tamanho e a complexidade do Brasil. Segundo a Fenafisco, o pressuposto do federalismo é a autonomia política dos Estados em relação ao poder central, sendo que isto implica inclusive na autonomia financeira dos mesmos.

b) (art. 155, § 2º, XII) caberá à lei complementar, dentre o mais, definir fatos geradores, contribuintes e bases de cálculo do imposto; dispor sobre as competências e o funcionamento do órgão colegiado dos Estados e do Distrito Federal; disciplinar o processo administrativo-fiscal; dispor sobre regimes especiais ou simplificados de tributação; prever sanções, inclusive retenção dos recursos oriundos das transferências constitucionais, aplicáveis aos Estados e ao Distrito Federal, ou a seus agentes, por descumprimento da legislação do imposto, especialmente quanto à vedação de isenção, incentivo ou benefício; dispor sobre o processo administrativo de apuração das referidas infrações, bem como definir o órgão que deverá processar e efetuar o julgamento administrativo. Cabe ainda, prever a obrigatoriedade da prestação, por meio eletrônico, de informações relativas a cada operação e prestação, destinadas a sistema integrado e disponível às administrações tributárias.

c) (art. 155, § 2º, XIII) caberá ao órgão colegiado dos Estados e do Distrito Federal, observado o mínimo de quatro quintos de seus membros: editar a regulamentação única do imposto; autorizar a transação e a concessão de anistia, remissão e moratória, condicionada a lei específica que regule exclusivamente a matéria; estabelecer critérios para concessão de parcelamento de débitos fiscais; fixar as formas e prazos de recolhimento do imposto; estabelecer critérios e procedimentos de controle e fiscalização quanto a entrega da parcela devida ao Estado de

localização do destinatário, relativamente a operações e prestações interestaduais;

d) (art. 155, § 2º, IV) o Senado será competente para, mediante resolução, estabelecer as alíquotas, não superiores a 25%, aplicáveis às operações e prestações; e também as alíquotas de referência, relativas às operações e prestações interestaduais, para efeito específico de determinação da parcela do imposto devida ao Estado de origem; o direito de iniciativa, ora do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, será estendido a um terço dos Governadores, e o quorum de aprovação da resolução passará de maioria absoluta para três quintos dos membros do Senado.

e) (art. 155, § 2º, V) o imposto terá alíquotas uniformes em todo o território nacional, por mercadoria, bem ou serviço, em número máximo de cinco, conforme já comentado anteriormente. Cabe ao órgão colegiado dos Estados e do Distrito Federal definir quais as mercadorias, bens e serviços que serão aplicadas essas alíquotas; a menor alíquota será aplicada aos gêneros alimentícios de primeira necessidade e aos medicamentos de uso humano, segundo condições e listas definidos em lei complementar, e as mercadorias, bens e serviços definidos pelo referido órgão colegiado; à exceção dessa menor alíquota, as demais não poderão ser inferiores à maior alíquota de referência estabelecida para operações e prestações interestaduais.

f) (art. 155, § 2º, VI) relativamente a operações e prestações interestaduais, será observado o seguinte: o imposto será calculado pela aplicação da alíquota da mercadoria, bem ou serviço sobre a respectiva base de cálculo. A parcela devida ao Estado de origem será obtida pela aplicação da alíquota de referência sobre a base de cálculo, que para esse efeito não compreenderá o montante do IPI, quando a operação ou prestação configure fato gerador dos dois impostos; a parcela devida ao

Estado de localização do destinatário - que lei complementar definirá como será atribuída ao referido Estado – será a diferença entre os montantes obtidos conforme acima referido, e não poderá ser objeto de compensação, pelo remetente, com o montante cobrado nas operações e prestações anteriores; quando aplicada a menor alíquota (gêneros alimentícios de primeira necessidade, medicamentos de uso humano, etc.), o imposto caberá integralmente ao Estado de origem; Lei Complementar poderá prever outras hipóteses em que o imposto poderá ser cobrado no Estado de origem; somente será considerada interestadual a operação em que houver efetiva saída de mercadoria ou bem do Estado de origem para o Estado de destino; a prestação do serviço de transporte aéreo, terrestre, aquático etc. só será considerada interestadual se vinculada a mercadorias, bens, valores, semoventes e pessoas, cuja contratação preveja como destino físico unidade da Federação diferente daquela onde se iniciou a prestação; nas operações com gás natural e seus derivados, o imposto será devido na forma indicada nas três primeiras frases deste tópico;

g) (art. 155, § 2º, IX e X) o imposto incidirá sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, a qualquer título, por pessoa física ou jurídica, cabendo o imposto ao Estado de destino; incidirá também sobre as transferências interestaduais de mercadorias e bens entre estabelecimentos do mesmo titular. Mas não incidiria sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, equiparando-se neste sentido ao IVA, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores (constitucionaliza-se a desoneração das exportações, assegurando-se o aproveitamento ou manutenção dos créditos relativos aos insumos dos produtos exportados, matéria que vem sendo regulada pela LC n.º 87/96 – a chamada Lei

Kandir –, e que dispõe sobre o conseqüente ressarcimento da União aos Estados exportadores).

h) (art. 155, § 6º) refere-se à incidência do ICMS sobre energia elétrica e petróleo e seus derivados que ocorre em todas as etapas da circulação, mas em relação à energia elétrica ocorre também nas etapas de produção, transmissão, distribuição, conexão e conversão, até a sua destinação final.

A previsão de adoção gradual das alíquotas de referência do ICMS até que se estabeleça a única de quatro por cento, ao término de onze anos (art. 90, II e § 3º); enquanto não se estabelecer essa alíquota única, o imposto, nas operações com energia elétrica e petróleo e seus derivados caberá integralmente ao Estado de localização do destinatário, mas, findo esse período, caberá ao Senado definir as alíquotas desses produtos, observado o limite de quatro por cento (art. 90, §§ 4º e 5º).

Cabe ainda, à Lei Complementar prever sobre o ICMS o regime de transição, podendo criar fundos e mecanismos necessários à sua consecução, sobre a vigência dos incentivos e benefícios e sobre a aplicabilidade das regras em vigor à época das respectivas concessões (art. 90, IV). E, ainda, conceder a permissão para que os Estados e o Distrito Federal, pelo prazo de até três anos a contar da publicação da Emenda, possam destinar até cinco décimos por cento da receita líquida do ICMS à manutenção de incentivos e benefícios concedidos a programas e projetos culturais e programas de inclusão social, respeitado o limite de cinco por cento do imposto a recolher pelo contribuinte (art. 90, § 2º).

3.7 Vantagens e Desvantagens da Reforma Tributária Relativa ao ICMS

A idéia de mudança no sistema tributário suscita desde logo críticas e elogios, afinal toda mudança causa vantagens e desvantagens. Neste sentido, o objetivo deste item do trabalho é identificar como as alterações da legislação do ICMS irão atingir os entes federados.

Nas manifestações do governo, nos últimos anos, os principais objetivos de uma reforma do sistema tributário seriam a redução da carga tributária, a simplificação do sistema e a redução do número de tributos, como já comentado anteriormente. Na verdade, porém, os verdadeiros objetivos da reforma relativa ao ICMS serão identificados pela análise dos dispositivos alterados pela EMC nº 42/03 e validados pela PEC nº 74/03.

a) *Cobrança na Origem*: a cobrança do ICMS no Estado de origem, conforme apresentado pela Emenda Constitucional, implica necessariamente na retenção do imposto pelos estados produtores, dando a estes uma superposição sobre os demais entes federados. Pois o Estado de destino perderá seu poder de fiscalização sobre o imposto recolhido no Estado de origem. Ressalta-se ainda que o Estado de destino, a quem atualmente o imposto pertence devido ao sistema misto de recolhimento, não poderá dispor, imediatamente, do produto arrecadado, o que irá reduzir drasticamente sua disponibilidade financeira.

A superposição de um ou mais ente (s) federado (s) sobre os outros acabará provocando uma desarmonia financeira, e isto implica, como já ressaltado anteriormente, no descumprimento do princípio federativo. Cabe ressaltar que a cobrança na origem, politicamente, teria

como fundamento a implantação do princípio de destino, porém a Emenda Constitucional não admitiu este princípio.

b) *Perda da Autonomia dos Estados*: de acordo com as alterações propostas e já votadas pela Câmara dos Deputado, o art. 155 § 2º, XIII define que o imposto continuará regulado por Lei Complementar com regulamentação única editada pelo órgão colegiado, sendo vedada norma autônoma estadual. E (art. 155, § 2º, IV) caberá ao Senado estabelecer as alíquotas. Vale dizer que o ICMS é um imposto de competência estadual, porém com as novas regras o que se percebe é um interesse da União em uma maior arrecadação tributária, o que vai de encontro ao proposto na reforma tributária.

c) *Distribuição do ICMS aos Municípios*: Proposta de Emenda à Constituição 74 de 2003 propõe a substituição do parágrafo único do art. 158 da Constituição Federal, que determina a forma da distribuição do ICMS aos municípios. Hoje três quartos dos recursos são distribuídos de acordo com a participação do município na geração do VAF – Valor Adicionado Fiscal e o quarto restante de acordo com Lei Estadual. A alteração deste artigo propõe que a totalidade dos recursos seja distribuída de acordo com Lei Complementar a ser votada pelo Congresso Nacional contrariando a Constituição de 1988. Conclui-se que esta prerrogativa legislativa mais uma vez quebra com o pacto federativo, pois de um direito estadual será pura e simplesmente transferida para um direito de nível federal.

Observa-se disto que haverá uma desarmonia federativa e conseqüentemente, o descumprimento do princípio federativo, cláusula pétrea da Constituição Federal.

Do contrario, algumas alterações da reforma merecem reconhecimento devido aos benefícios que irão proporcionar aos entes federados. Destacam-se:

a) *A Alteração que Veda a Concessão de Isenções*: neste sentido, a reforma visa manter o equilíbrio financeiro entre os entes federados, uma vez que seu intuito é eliminar a “guerra fiscal” existente entre aqueles.

b) *Entrada de Bens e Mercadorias Importadas do Exterior*: a incidência do imposto na importação de bens e mercadoria do exterior revela a intenção do legislador de incentivar o consumo do produto nacional e ao mesmo tempo fazer com que o Estado não perca a arrecadação do ICMS no caso de realmente ocorrer a importação.

c) *Operação Interestadual*: considera-se operação interestadual somente quando houver a efetiva saída de mercadoria ou bem de um Estado de origem para um Estado de destino. Caso não ocorra a efetiva saída, não há o que se falar em operação interestadual, logo, não há fato gerador de imposto.

3.8 Reforma Proposta Segundo a Fenafisco Referente ao ICMS e a Visão de Hugo de Brito Machado

Para a Federação Nacional do Fisco Estadual – FENAFISCO, uma reforma tributária eficaz para o ICMS deveria ser tratada de modo que não afetasse o pacto federativo. Desse modo, é sugerido que o imposto seja cobrado pelo princípio de destino, ou seja, com arrecadação integral para o Estado onde se localiza o consumidor final, a fim de evitar a proliferação

de fraudes e sonegações do que se convencionou “guerra fiscal”. Adiciona-se a isto, a competência plena dos Estados, com uma legislação geral sob forma de lei complementar e leis específicas estaduais a fim de instituir e regulamentar o imposto.

É proposto pela FENAFISCO a unificação de alíquotas por produto em todo o País, mais uma vez ressaltando o princípio de destino, eliminação das alíquotas interestaduais a fim de eliminar a sonegação fiscal. Quanto ao crédito sugere que o crédito seja físico e não financeiro por dois motivos: a) assim preferiu o constituinte de 1988 no art.155, II; b) a legislação do imposto de renda autoriza que a empresa que tenha adquirido bens do ativo fixo e bens de uso e consumo, quando do cálculo do lucro tributável, deduza os valores gastos como despesa. No que se refere à alíquota, devem ser cobradas de modo que o valor do tributo não se confunda com o da mercadoria, é a chamada alíquota “por fora”, a fim de permitir um aumento no nível de consciência da população e da própria cobrança do ICMS. Acrescenta-se que as alíquotas devem ser uniformes por produto em todo o país, a fim de evitar a “guerra fiscal” e tornar mais simples a forma de tributação para as empresas que operam no País.

Na visão de Hugo de Brito Machado, o ICMS seria substituído por um imposto sobre produção e consumo de bens e serviços de qualquer natureza, o qual chamou de IPCS. O imposto teria incidência sobre todas as operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive sobre as realizadas por importadores ou industriais, bem como sobre as vendas ao consumidor final, e ainda sobre todas as prestações de serviço, independente da natureza.

O IPCS, preconiza Machado, teria apenas duas incidências: uma na produção ou importação e outra no consumo, sendo fato gerador ligado nas seguintes operações: a) saída do estabelecimento industrial, ou

importador, de produtos industrializados, ou a estes legalmente equiparados; (b) a venda de mercadorias a consumidor; (c) a prestação de serviços de qualquer natureza, que não se destinem a integrar produtos industrializados. Sendo somente duas fontes de incidência, veda-se a incidência sobre produtos da agricultura e da pecuária, salvo quando vendidos ao consumidor final.

Defende o autor que o imposto teria alíquotas idênticas para mercadorias e serviços. com isso ficaria afastada a prática de evasão.

Na questão da não cumulatividade, o imposto seria não cumulativo na fase de produção. Sugere Machado que os Estados poderiam celebrar um convênio com a União, tendo em vista a fiscalização dos estabelecimentos industriais e importadores. A União ganharia, assim, um número significativo de fiscais, que poderiam ser estimulados mediante uma participação nas multas por eles aplicadas, desde que permaneça o imposto federal sobre produtos industrializados, o IPI.

IV. CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

A reforma do ICMS desperta divergências entre legisladores e grandes tributaristas. Não é sem motivos que tal fato acontece, afinal se trata de um tributo com o maior arrecadação. Neste sentido o ICMS tem importância decisiva no encaminhamento da solução dos problemas financeiros dos Estados e Municípios, sendo necessário, entretanto, que sejam eliminadas as graves distorções e irracionalidades que compõem a sua legislação. Visando diminuir a sonegação e a evasão tributária, a reforma vem alterar dispositivos que ora ferem os princípios constitucionais, ora são merecedores de elogios.

Assim, concluímos que esta reforma não irá atender de forma plena as necessidades dos entes federados, pois os mesmos perdem total autonomia sobre o imposto, uma vez que o órgão colegiado editará regulamentação única do imposto. Acrescenta-se a isto a forma de cobrança do imposto regulamentada pelo princípio de origem, confrontando o princípio do federalismo.

Entendemos que o principal objetivo da reforma não será atingido, o de extinguir com a chamada “guerra fiscal”, pois a cobrança na origem continuará sendo motivo de grande disputa entre os Estados. Adiciona-se a isto que os Estados mais pobres continuarão a ser mais pobres, não há

como um Estado nordestino competir com um Estado da região sul ou sudeste do país.

Finalmente, defendemos uma reforma que atenda uma das principais características do ICMS, que é a competência plena dos Estados, uma vez que é um imposto estadual e pela atual proposta será somente o nome “estadual”, sendo de competência federal.

É honrado ressaltar que a redução e padronização das alíquotas para no máximo cinco possibilita aos contribuintes um melhor gerenciamento contábil financeiro e aos entes federados um controle mais significativo no que diz respeito às suas arrecadações.

Outra modificação na reforma que merece destaque refere-se à impossibilidade dos Estados concederem isenções, neste sentido o doutrinados pretende manter o equilíbrio financeiro e impulsionar o desenvolvimento econômico regional, fundamentando mais uma vez a intenção da reforma.

Por fim, elogiamos o dispositivo que trata da entrada de bens e mercadorias importadas do exterior, deste modo a reforma vem incentivar a produção e consumo do produto nacional, impossibilitando a perda na arrecadação de tributos na situação em que houver importação de produtos.

No decorrer deste trabalho, a Câmara dos Deputados estava em processo de votação da EMC 42/2003, necessitando ainda de aprovação do Senado e de sanção do Presidente da República. Mesmo que isto ainda não tenha ocorrido, o trabalho cumpriu seu objetivo de analisar as principais conseqüências e modificações desta reforma, sem considerar, no entanto, a sua aprovação.

Este é um estudo preliminar, que carece de um aprofundamento maior em futuros estudos. A arrecadação de tributos está passando por uma fase delicada, onde todos os níveis da federação (União, Estados e Municípios) precisam arrecadar cada vez mais frente às suas necessidades crescentes. Mas é preciso considerar que a sociedade não irá suportar aumentos de imposto, pois este fator inviabiliza a cadeia produtiva.

BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. **Direito Tributário**. São Paulo: Ed. Saraiva, 2002.

ANCELES, Pedro Einstein dos Santos. **Manual de Tributos da Atividade Rural**. São Paulo: Ed. Atlas, 2001.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11^a ed., Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2003.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**. 6^o ed. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 1998.

BEIJA, Oswaldo Bispo. **ICMS – Crédito fiscal sobre material de uso ou consumo e de bem do ativo permanente na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 87/96**. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 75. São Paulo, 2001.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. – 16. ed., atual. e ampl. – São Paulo: Saraiva, 1997.

_____. Código Comercial Nacional. Lei nº 556 de 25 de junho de 1850. Dispõe sobre o Sistema Comercial Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Comercial aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da União*, Brasília, 27 de outubro de 1850.

_____. Código Tributário Nacional. Lei nº 5172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da União*, Brasília, 27 de outubro de 1966.

_____. Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, 31 de dezembro de 1968.

_____. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o Imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, 16 de set. de 1996.

_____. **Lei Complementar nº 65, de 15 de abril de 1991. Dispõe sobre a forma da alínea "a" do inciso X do art. 155 da Constituição, os produtos semi-elaborados que podem ser tributados pelos Estados e Distrito Federal, quando de sua exportação para o exterior. *Diário Oficial da União*, Brasília, 16 de abril de 1991.**

CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 8ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

_____, **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 8º ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1996.

CARVALHO, Maria Roseana de. **ICMS, na origem ou no destino?**. (<http://www.aesetorial.com.br>), consultado em 13/09/2003.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de Direito Tributário**. 2º ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 42/2003. (<http://www.senado.gov.br>).

EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 74/2003. (<http://www.senado.gov.br>).

ESTRELLA, André Luiz Carvalho. **Bens de uso, consumo e ativo permanente e o seu regime no IVA do Mercado Comum Europeu**. (<http://www.regnier.adv.br>) consultado em 22/11/2003.

FABRETTI, Láudio Camargo. **ASPECTOS JURÍDICOS E ECONÔMICOS DA REFORMA DO ICMS PROJETO DE EMENDA CONSTITUCIONAL 41/2003**. (<http://www.ibpt.com.br>), consultado em 11/09/2003

FERREIRA, Alexandre Henrique Salema. **A substituição tributária progressiva no campo de incidência do ICMS**. (<http://www.jus.com.br>), consultado em 10/09/2003

GOVERNO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, Secretaria da Fazenda, Departamento da Receita Pública Estadual, Divisão de Estudos Econômico- Tributários. A Carga Tributária e a Evolução do ICMS no Brasil. **Revista: Estudos Fiscais e Econômicos**, ano 7 - número 3 – novembro de 2001.

IMPOSTO SOBRE VALOR ACRESCENTADO, (<http://www.iva.mz>), consultado em 11/11/2003

INFORMARE, **Boletim Informare**, Boletim nº22, Maio de 2003.

_____, **Boletim Informare**, Boletim nº39, Setembro de 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 19ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

_____, **Curso de Direito Tributário**. 21º ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. **O ICMS E A BASE DE CÁLCULO DA COFINS**. (<http://www.hugomachado.adv.br>), consultado em 22/11/2003

_____. Hugo de Brito. **Reforma Tributária**. (<http://www.hugomachado.adv.br>), consultado em 22/11/2003.

MATTOS, Aroldo Gomes de. **ICMS – Comentários à LC 87/96**. 1ª edição. São Paulo, Dialética, 1997.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1997.

_____, **ICMS – Teoria e Prática**. 4º ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2000.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de Contabilidade Tributária**, Teoria e Prática. São Paulo: Freitas Bastos, 2003.

PROPOSTA TRIBUTÁRIA DA FENAFISCO. (<http://www.fenafisco.org.br>), consultado em 23 de dezembro de 2003.

REDAÇÃO FINAL APROVADA NA CÂMARA DOS DEPUTADOS, em 25 de setembro de 2003. (<http://www.reformatributariasustentavel.org>), consultado em 24/12/2003.

ROCHA, Valdir de Oliveira, MATTOS, Aroldo Gomes de, et il. **ICMS Problemas Jurídicos**. São Paulo: Dialética, 1996.

www.fenacom.org.br.