

A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ICMS E O DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS NAS OPERAÇÕES COM NÃO CONTRIBUINTE

The ICMS incidence matrix rule and the tax rate differential in operations with non-taxpayers.

Michel Goldman¹

SUMÁRIO

1. Introdução. 2. Contribuinte e responsável tributário. 2.1. Contribuinte. 2.2. Responsável Tributário. 2.3. Substituição Tributária do ICMS. 2.4. Tipos de Substituição Tributária do ICMS. 2.4.1. Substituição Tributária das operações Antecedentes – Diferimento (“para trás”). 2.4.2. Substituição Tributária das operações concomitantes. 2.4.3. Substituição Tributária das operações Subsequentes – Substituição Tributária (“para frente”). 2.4.4. Substituição Tributária/Diferencial de Alíquotas (DIFAL). 3. ICMS/diferencial de alíquotas nas operações interestaduais com não contribuintes. 3.1. Histórico das alterações constitucionais. 3.2. A Regra de Incidência Tributária do ICMS/diferencial de alíquotas em operações interestaduais com não contribuintes. 3.3. A regra de incidência tributária mais adequada ao modelo do ICMS/diferencial de alíquotas em operação interestadual com não contribuinte. 3.3.1. A questão da regra matriz de incidência tributária do ICMS/diferencial de alíquotas. 3.3.2. Contribuinte como sujeito passivo tributário. 3.3.3. Responsabilidade de terceiros como sujeito passivo tributário. 3.3.4. Responsável por substituição tributária como sujeito passivo tributário. 4. Considerações finais. Referências bibliográficas.

RESUMO

Definir a regra de incidência tributária é estabelecer precisamente os critérios: espacial, temporal, material, pessoal e quantitativo, para caracterizar corretamente o tributo. Este artigo discute as alterações no modelo da Regra-Matriz de Incidência do ICMS, considerando a Emenda Constitucional nº 87/2015, precisamente as novidades do ICMS/diferencial de alíquotas em operações com não contribuintes. Por meio do estudo da doutrina e da legislação tributária do ICMS procura-se estabelecer se a Emenda nº 87/95 criou uma espécie ou subespécie de regra de incidência do ICMS. Para isso, busca responder importante questão sobre o critério pessoal da regra de incidência do ICMS/Diferencial de alíquotas: o sujeito passivo tributário é contribuinte, responsável pessoal ou responsável por substituição tributária pelo recolhimento do ICMS?

Palavras-chave: ICMS; Diferencial de Alíquotas; Regra-Matriz; Responsabilidade; Substituição Tributária.

ABSTRACT

Defining the tax incidence rule is to establish the criteria accurately regarding spatial, temporal, material, personal and quantitative aspects to characterize the tax correctly. This article analyses the changes in the ICMS Matrix Rule considering the Constitutional Amendment 87/2015 mainly concerning the novelties of ICMS/differential of rates in operations with non-taxpayers. The study of the doctrine and the ICMS tax legislation helps establish whether the Amendment 87/95 created a

¹ Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo. Bacharel em Administração Pública pela Fundação Getúlio Vargas de São Paulo. Mestre em Administração de Empresas pela Universidade da Califórnia, Riverside. Bacharel em Direito pela Universidade Paulista de São Paulo. Especialista em Direito Tributário pela Escola Superior da Procuradoria do Estado de São Paulo.

type or sub-type of incidence of the ICMS Rule. For this purpose, it seeks to answer an important question about the personal criterion of the ICMS incidence rule / Tax Rate Differential, as follows: is the taxable person considered a taxpayer, a tax liable or tax substitute?

Keywords: ICMS, Tax Rate Differential, Matrix Rule-Model, Tax Liability, Tax Substitute.

1. INTRODUÇÃO

Com a mudança constitucional trazida pela Emenda nº 87/2015, o ICMS nas operações interestaduais com destino a não contribuintes teve suas regras alteradas. Mudanças envolveram as alíquotas, a sujeição ativa, a sujeição passiva e outras características. Resta discutir se a emenda criou uma nova incidência tributária com uma específica base de cálculo, ou seja, uma nova regra-matriz, e também as mudanças trazidas na sistemática do ICMS.

Segundo Argos Campos Ribeiro Simões²: *Verifica-se, outrossim, que a sigla ICMS congrega diversas espécies de impostos; tanto quantas forem as materialidades de origem constitucional (critérios materiais), possíveis de serem construídas (...)*. E destaca o professor Paulo de Barros Carvalho³ sobre cada tipo tributário: *(...) é definido pela integração lógico-semântica de dois fatores: hipóteses de incidência e base de cálculo (...)*. A doutrina, inclusive, diverge sobre as possibilidades de construção de regras-matrizes do ICMS, porquanto para cada materialidade/base de cálculo possível de ser estruturada é possível uma regra-matriz de incidência tributária diferente de ICMS.

Como exemplo, o professor Roque Antonio Carrazza⁴ define 5 hipóteses de incidência do ICMS:

A sigla “ICMS” alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transportes interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Já o professor Paulo de Barros Carvalho entende 3 regras-matrizes: (I) realizar operações relativas à circulação de mercadorias; (II) prestar serviços de comunicação,

² SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. *ICMS – Importação. Proposta de Reclassificação e suas Aplicações*. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 48.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Editoria Saraiva, 2016, p. 176.

⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 34.

mesmo com início no exterior e (III) prestar serviços de transporte interestadual e intermunicipal.⁵

Para cada regra-matriz de incidência tributária do ICMS prevista pode-se encontrar subespécies de Regras de Incidência Tributária para caracterizar as diferentes materialidades. Em seu trabalho sobre o ICMS-importação em face do ICMS-operação relativa à circulação de mercadorias (ICMS-ocm), Argos Campos Ribeiro Simões⁶ propõe: *É posicionar-se de forma normativamente fundamentada sobre o fato de o ICMS – importação ser espécie do gênero ICMS, em relação de coordenação com o ICMS-ocm, ou como subespécie deste.*

Definir a espécie de regra-matriz de incidência tributária e suas subespécies de um tributo é estabelecer corretamente os critérios: espacial, temporal, material, pessoal e quantitativo, para caracterizá-lo precisamente. Na venda interestadual para não contribuinte, originariamente, a alíquota do ICMS utilizada era a interna do estado de origem do remetente da mercadoria. Agora, com a mudança dos incisos VII e VIII do artigo 155, § 2º da Constituição Federal, passa a alíquota a ser interestadual e a receita tributária das operações de destino a não contribuintes (as realizadas por exemplo por meio de e-commerce e telefone) também será dividida entre os estados de origem e destino.

O responsável pelo recolhimento do ICMS/diferencial de alíquotas, nas operações interestaduais com destino a não contribuinte, é contribuinte do imposto ou responsável tributário? É responsável por transferência ou responsável por substituição tributária? Por fim, a EC nº 87/2015 nos apresentou uma nova regra-matriz do ICMS ou uma subespécie do ICMS circulação de mercadorias? Pretende o presente artigo discutir estas questões.

2. CONTRIBUINTE E RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO

2.1. Contribuinte

O contribuinte é o sujeito passivo direto da obrigação tributária. Ele tem obrigação direta pelo pagamento do tributo. Sua capacidade tributária é objetiva, pois decorre da lei, independe de sua vontade. Assim, o contribuinte é a pessoa física ou jurídica que tem relação pessoal e direta com o fato gerador, conforme informação do CTN:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, p. 726.

⁶ SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. *ICMS – Importação. Proposta de Reclassificação e suas Aplicações*, p.52.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

Na lição de José Eduardo Soares de Melo⁷: *A norma jurídica deve conter a indicação do devedor do tributo, qualificado como sujeito passivo da obrigação de dar (recolhimento de valores aos cofres públicos) – de natureza principal – ou da penalidade pecuniária (...).*

A Lei Complementar nº 87/96 escolhe a pessoa que presta o serviço ou a que fornece a mercadoria como aquele que recolhe o imposto, e não aquele que efetivamente arca com a carga tributária acumulada, que é o consumidor final. Cada membro da cadeia, que realiza o fato gerador do imposto, é o eleito, na condição de contribuinte, para realizar o recolhimento do ICMS, respeitando sempre as regras da não cumulatividade.

2.2. Responsável Tributário

O responsável tributário é o sujeito passivo indireto da obrigação tributária. Ele não é vinculado diretamente com o fato gerador, mas por imposição legal, é obrigado a responder pelo tributo.

A modalidade de transferência tem previsão no Código Tributário Nacional. Segundo Maria Rita Feggagut⁸, são quatro: *solidariedade, sucessão, responsabilidade de terceiros e responsabilidade por infrações*. A substituição tributária é prevista na Constituição Federal e, no caso do ICMS, na Lei Complementar nº 87/96.

Na responsabilidade por sucessão e por solidariedade, a sujeição passiva nasce na figura do contribuinte, mas com a ocorrência de um fato alheio, previsto legalmente, há o nascimento de um novo liame jurídico, com um terceiro. A norma introdutória dá origem a uma nova norma introduzida⁹.

Quanto às demais responsabilidades tributárias, prevê Maria Rita Ferragut¹⁰:

Na responsabilidade por substituição, por infração ou de terceiros inicialmente, já na ocorrência da incidência tributária, a sujeição passiva nasce na pessoa do sujeito passivo tributário, também por determinação legal. Há apenas uma norma concreta e individual introduzida, direcionando a cobrança diretamente ao sujeito passivo indireto.

⁷ MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2012, p. 272.

⁸ FERRAGUT, Maria Rita, *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Editora Noeses, 2009, p. 56.

⁹ *Ibidem*, p. 36

¹⁰ *Ibidem*, p. 35

No mundo do ICMS, a responsabilidade por transferência em todas as suas modalidades é largamente utilizada. Os seus conceitos se misturam e as regras são bastante particulares; atendendo às necessidades dos Estados e Distrito Federal.

2.3. Substituição Tributária do ICMS

O professor José Eduardo Soares de Melo¹¹ assim define a substituição tributária:

Trata-se a substituição de imputação de responsabilidade por obrigação tributária de terceiro que não praticou o fato gerador, mas que tem vinculação indireta com o real contribuinte. O substituto tem que decorrer naturalmente do fato imponível, da materialidade descrita (hipoteticamente) na norma jurídica, não podendo ser configurado por mera ficção do legislador. Deve inserir-se em uma realidade do sistema jurídico, permeada pelos princípios da segurança, certeza e do direito de propriedade, uma vez que o patrimônio das pessoas só pode ser desfalcado por fatos efetivamente realizados, e que contenham ínsita a capacidade contributiva. (...) Na substituição – num plano pré-jurídico – o legislador afasta por completo o verdadeiro contribuinte que realiza o fato gerador, prevendo a lei, desde logo, o encargo da obrigação a uma outra pessoa (substituto) que fica compelida a pagar como dívida própria, eis que a norma não contempla a dívida de terceiro (substituído).

Entende-se, portanto, pela definição deste autor, que a responsabilidade por substituição tributária difere, por exemplo, da responsabilidade tributária por transferência, pois a primeira já existe antes do fato gerador e a última nasce posteriormente ao fato gerador.

O autor Roque Antônio Carrazza¹², não conflitante com a definição professor José Eduardo Soares de Melo, assim conceitua a substituição tributária: (...) *na responsabilidade por substituição o dever de pagar o tributo já nasce por expressa determinação legal na pessoa do sujeito passivo indireto.*

O professor José Roberto Rosa¹³ traz uma caracterização legal para algumas minúcias da responsabilidade por substituição tributária:

Quando se fala substituição tributária, logo de início se pensa na cobrança antecipada em relação a um fato gerador futuro. Mas é necessário notar, porém, que a substituição tributária pode ocorrer relativamente a operações e prestações antecedentes, concomitantes ou subseqüentes. A Constituição

¹¹ MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*, p.283.

¹² CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*, p.84

¹³ ROSA, José Roberto, *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Ottoni, 2011, p. 108.

Federal determina que “cabe à Lei Complementar dispor sobre substituição tributária (art. 155, § 2º II “b”)”.

E a Lei Complementar nº 87/96 cumpre seu papel. A chamada Lei Kandir, determina a existência de quatro tipos de substituição tributária:

Art. 6º 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 subsequentes, 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.

2.4. Tipos de Substituição Tributária do ICMS

2.4.1. Substituição Tributária das operações Antecedentes – Diferimento (“para trás”)

O diferimento envolve principalmente produtores rurais e cooperativas. Ao invés de o Estado cobrar cada um dos produtores ou criadores rurais ou cooperados de uma cooperativa, o fisco espera que os produtos sejam vendidos para as indústrias ou repassados para as cooperativas centrais para cobrar diretamente destas pessoas o ICMS referente às operações antecedentes. Em outras palavras, ao invés de controlar os produtores rurais, o momento de cobrança do imposto fica diferido, postergado, adiado à entrada ou à saída da indústria (dependendo do produto).

2.4.2. Substituição Tributária das operações concomitantes

Trata-se de operação que ocorre conjuntamente a uma operação principal. O caso mais notório, no mundo do ICMS é a prestação de serviço de transporte. Indústria que contrata um transportador para um serviço de carga de uma mercadoria para um cliente pode ser responsável pelo recolhimento do ICMS ao sujeito ativo da obrigação tributária, no lugar do transportador. Discute-se aqui a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS do serviço de transporte interestadual ou intermunicipal e não ICMS da mercadoria (este sempre de responsabilidade do remetente). Veja bem, em relação ao serviço de transporte e não à mercadoria.

Exemplo: A indústria paulista de móveis contrata um transportador para levar um sofá de R\$ 3.000,00 para um comprador em Minas Gerais. O valor do

transporte foi R\$ 1.000,00. Neste caso, havendo a substituição tributária da operação concomitante (que acontece junto à venda da mercadoria, portanto estamos falando das operações de transporte), é a INDÚSTRIA que no papel de substituta tributária da empresa transportadora (substituída) recolhe o valor do ICMS para São Paulo: $1.000 * 12\% = 120$ reais. O ICMS/mercadoria também é recolhido pela indústria remetente, no valor de R\$ 540,00 ($R\$ 3.000,00 \times 18\%$). São lançamentos tributários conhecidos no início e que ocorrem paralelamente ou concomitantemente.

2.4.3. Substituição Tributária das operações Subsequentes – Substituição Tributária (“para frente”).

A substituição tributária para frente (ou apenas substituição tributária) é justamente o oposto do diferimento. Enquanto no diferimento os fatos geradores das operações já aconteceram e o contribuinte fabricante que recebe os produtos é responsável pelo recolhimento das operações que antecederam à chegada ou saída dos produtos de seu estabelecimento, na substituição tributária “para frente”, os fatos geradores ainda não aconteceram, e o industrial substituto antecipa o imposto das operações de saída/venda posteriores.

A substituição tributária é possível apenas entre contribuintes dentro do estado ou Distrito Federal. Mas há uma exceção: havendo acordo (convênio) entre os estados é possível que um industrial paulista retenha o ICMS antecipadamente de uma venda para um substituído (atacadista ou varejista) de outro estado da federação (é o que prevê o artigo 9º da LC nº 87/96).

2.4.4. Substituição Tributária/ Diferencial de Alíquotas (DIFAL)

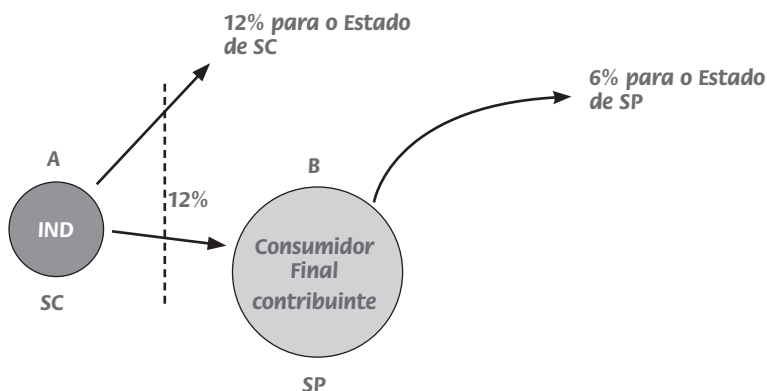
O artigo 12 da Lei Complementar nº 87/96 e suas replicações nas leis ordinárias estaduais, inclusive, por exemplo, no artigo 2º da Lei do ICMS paulista (Lei nº 6.374/89), dispõem sobre as situações de ocorrência do fato gerador do ICMS. É certo que o inciso I de ambos os artigos traz o momento de ocorrência da incidência tributária mais comum e até mais intuitiva das operações com mercadorias: a saída do estabelecimento; seja este industrial, atacadista, varejista.

Existe, contudo, outro comando do artigo 2º (inciso VI e §5º) da Lei nº 6.374/89, que não está na Lei Complementar nº 87/96, mas encontra-se disposto nas demais legislações estaduais, que determina ocorrer a incidência tributária do ICMS na entrada de ativo permanente ou material de uso e consumo em estabelecimento de contribuinte do imposto na operação interestadual.

Trata-se da comumente chamada incidência tributária do diferencial de alíquotas. O contribuinte que adquirir ativo permanente ou material de uso e consumo de outro estado deverá recolher a diferença entre a alíquota interna e alíquota interestadual sobre a base de cálculo de venda para o estado de destino.

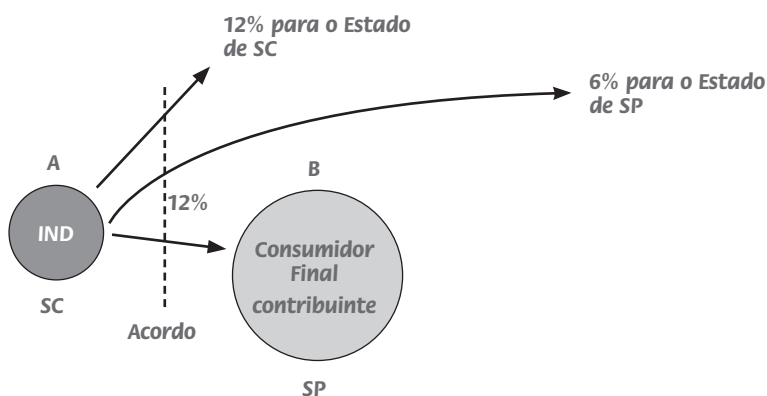
Exemplo do funcionamento do diferencial de alíquotas: uma indústria contribuinte de Santa Catarina vende para uma empresa contribuinte de São Paulo, um bem para o ativo permanente (um maquinário).

Pelas regras do ICMS sabe-se que alíquota interestadual é 12% e a interna de São Paulo é 18%, portanto haverá dois recolhimentos de ICMS:



Com o advento da substituição tributária de diferencial de alíquotas, a sistemática muda e a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS/diferencial de alíquotas passa do contribuinte de São Paulo para o contribuinte de Santa Catarina, na qualidade de substituto tributário.

Com certa modificação em relação ao anterior, o diagrama abaixo explica as obrigações que cabem agora ao contribuinte de Santa Catarina (recolher o imposto de sua operação e o diferencial de alíquotas na condição de substituto tributário):



3. ICMS/DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM NÃO CONTRIBUINTES

3.1. Histórico das alterações constitucionais

Por intermédio da Emenda Constitucional nº 87/2015, o legislador brasileiro mudou a Carta Magna Brasileira em um dos aspectos vitais do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços – ICMS. Antes, uma das exceções à repartição da receita tributária era justamente a venda interestadual para não contribuinte. Até a mudança, a alíquota utilizada na venda para este tipo de operação era a alíquota interna do estado de origem da mercadoria. E imposto recolhido totalmente ao estado de remessa. Esta era a ordem disposta no inciso VII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal (modificado pela emenda):

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

.....

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

O crescimento do comércio eletrônico azedou a leniência dos estados de destino com a exceção trazida no inciso VII do §2º da Constituição (alíquota interna nas operações interestaduais com não contribuintes). Os volumes de venda em operações interestaduais com destino a não contribuintes cresceu muito e tornou-se um negócio maior, mais próspero e lucrativo que os próprios estabelecimentos físicos.

Com a pressão das bancadas dos estados de destino das mercadorias, a Emenda Constitucional nº 87/2015 determinou que a alíquota interestadual fosse utilizada em todas as operações interestaduais com destino a não contribuinte do ICMS, não importando se a operação é de “e-commerce” ou telemarketing. Faculdades, escolas de idiomas, instituições governamentais, agências de publicidade, armazéns gerais, pessoas físicas, todos são exemplos de não contribuintes do ICMS, todos adquirem mercadorias em operações interestaduais; com a mudança da regra constitucional, a remessa de produtos para essas pessoas, em qualquer tipo de aquisição, em outros Estados, é tributada pelas alíquotas interestaduais (reduzidas em relação às internas) de 4, 7 ou 12% e não mais 18 ou 17%, alíquota interna (ou cheia).

A regra constitucional após a EC nº 87/2015 está disposta no inciso VII do § 2º do artigo 155:

VII – nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao estado de localização do

destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

Com a EC nº 87/2015 também foi modificado o inciso VIII do artigo 155, § 2º da Constituição Federal, conferindo ao remetente da mercadoria a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS diferencial de alíquota na venda interestadual para não contribuinte, como bem define o item “b”:

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

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

Com a mudança da ordem constitucional, entendemos que quanto ao ICMS /diferencial de alíquotas, na operação interestadual com não contribuintes, temos uma nova regra de incidência tributária e certa controvérsia. Para comprovar essa premissa, importante analisar a regra de incidência tributária antes e depois da emenda constitucional.

3.2. A Regra de Incidência Tributária do ICMS/diferencial de alíquotas em operações interestaduais com não contribuintes

Como define o professor Paulo de Barros Carvalho¹⁴ sobre a relação tributária nascida: *A regra-matriz de incidência tributária é, por excelência, uma regra de comportamento, preordenada que está a disciplinar a conduta do sujeito devedor da prestação fiscal, perante o sujeito pretensor, titular do crédito tributário.*

O legislador, ao conceituar o fato, descrito em lei, que dará ensejo ao nascimento da relação jurídica do tributo, criou critérios para definir claramente as circunstâncias e propriedades que o caracterizam. No campo da hipótese tributária, têm-se os critérios material, espacial e temporal. No campo do consequente, temos os critérios pessoal e quantitativo. O quantitativo é composto pela base de cálculo e alíquota.

Diante da mudança constitucional do ICMS/diferencial de alíquotas, na operação interestadual com não contribuintes, entendo necessário propor a reformulação da regra de incidência tributária. Trata-se de uma atividade que substitui os símbolos teóricos legais para caracteres práticos. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho¹⁵: *É, portanto, um trabalho eminentemente semântico, pois se consubstancia na busca das*

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, p. 261.

¹⁵ *Ibidem*, p. 261.

.....

acepções dos vocábulos que o legislador depositou nos textos do direito positivo, para descrever fatos e prescrever comportamentos.

Vejamos a regra de incidência tributária do ICMS/diferencial de alíquotas, nas operações interestaduais com destino a não contribuintes do imposto.

Antes da Emenda Constitucional nº 87/2015:

Critério Temporal

Momento da saída de mercadoria de estabelecimento remetente com destino a não contribuinte em operação interestadual.

Critério Material

Dar a saída de mercadoria real ou fictamente do estabelecimento com destino a não contribuinte em operação interestadual.

Critério Espacial

Saída de mercadorias no território nacional.

Critério Quantitativo

Alíquota: interna do estado/Distrito Federal remetente.

Base de Cálculo: valor da mercadoria + despesas acessórias cobradas do destinatário+ IPI.

Critério Pessoal

Sujeição Ativa: Ente federativo sede do remetente da mercadoria.

Sujeição Passiva: remetente da mercadoria na condição de contribuinte do ICMS.

Após a Emenda constitucional nº 87/2015:

Duas regras de incidência tributária:

1) ICMS Operação Interestadual

Critério Temporal

Momento da saída de mercadoria de estabelecimento remetente com destino a não contribuinte em operação interestadual.

Critério Material

Dar a saída de mercadoria real ou fictamente do estabelecimento com destino a não contribuinte em operação interestadual.

Critério Espacial

Saída de mercadorias no território nacional.

Critério Quantitativo

Alíquota: interestadual a depender do estado de remessa e destino da mercadoria ou mercadoria importada ou não (4, 7 ou 12%).

Base de Cálculo: valor da mercadoria + despesas acessórias cobradas do destinatário+ IPI.

Critério Pessoal

Sujeição Ativa: Ente federativo sede do remetente da mercadoria.

Sujeição Passiva: remetente da mercadoria na condição de contribuinte do ICMS.

2) ICMS Diferencial de Alíquotas

Critério Temporal

Momento da saída de mercadoria de estabelecimento remetente com destino a não contribuinte em operação interestadual.

Critério Material

Dar a saída de mercadoria real ou fictamente do estabelecimento com destino a não contribuinte em operação interestadual.

Critério Espacial

Saída de mercadorias no território nacional.

Critério Quantitativo

Alíquota: DIFERENÇA entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual.

Base de Cálculo: valor da mercadoria + despesas acessórias cobradas do destinatário+ IPI.

Critério Pessoal

Sujeição Ativa: Ente federativo sede do destinatário da mercadoria.

Sujeição Passiva: remetente da mercadoria na condição de contribuinte do ICMS.

ou

Sujeição Passiva: remetente da mercadoria na condição de responsável por transferência (por terceiros).

ou

Sujeição Passiva: remetente da mercadoria na condição de responsável por substituição tributária.

Aparentemente o critério pessoal da regra-matriz de incidência tributária requer uma discussão mais aprofundada. Apesar do remetente, por decisão da Constituição Federal, ser o sujeito passivo da obrigação tributária do ICMS/diferencial de alíquotas na venda interestadual para não contribuinte, merece debate se esta pessoa é contribuinte ou responsável tributário.

3.3. A regra de incidência tributária mais adequada ao modelo do ICMS/diferencial de alíquotas em operação interestadual com não contribuinte.

3.3.1. A questão da regra-matriz de incidência tributária do ICMS/diferencial de alíquotas.

Segundo Argos Campos Ribeiro Simões¹⁶: *Lembramos que para cada conjunto materialidade/base de cálculo construído teremos uma regra-matriz que lhe corresponda. Cada regra-matriz do imposto previsto constitucionalmente consideraremos uma espécie distinta de ICMS.*

Discutindo o antecedente da regra de incidência tributária do ICMS, no recolhimento do ICMS/diferencial de alíquotas, nas operações interestaduais com não contribuintes, encontramos três possíveis respostas para a definição da sujeição passiva: remetente na condição de contribuinte, ou responsável por transferência ou responsável por substituição tributária.

Optando pela alternativa que indica o responsável pelo recolhimento do ICMS/Diferencial de Alíquotas como o contribuinte do ICMS, então, devemos entender que se trata de uma nova espécie de regra-matriz de incidência tributária. Pois, diferentemente da regra-matriz do ICMS/circulação de mercadorias, a regra-matriz do ICMS/diferencial de alíquotas, nas operações interestaduais com não contribuintes, origina em seu consequente, uma relação jurídica (obrigação tributária) entre o remetente da mercadoria, sujeito passivo (na condição de contribuinte) e o estado do destino da mercadoria, sujeito ativo.

Concluimos que o ICMS/diferencial de alíquotas, em operação interestadual com não contribuintes, traz alteração significativa no antecedente da regra-matriz do ICMS/circulação de mercadorias, que prevê no seu consequente uma ligação estreita entre o local de início da operação e a sujeição passiva (contribuinte).

Por outro lado, optando pela alternativa que indica o responsável pelo recolhimento do ICMS/Diferencial de Alíquotas como o responsável tributário do ICMS (qualquer modalidade) entendemos que a alteração acima destacada não se opera, e podemos definir o ICMS/Diferencial de Alíquotas como uma subespécie da regra de incidência tributária relacionada à regra-matriz do ICMS/circulação de mercadorias.

¹⁶ SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. ICMS – Importação, proposta de reclassificação e suas aplicações, p. 49.

Não há alteração no antecedente da regra-matriz de incidência e, portanto, não se desfigura o modelo de ICMS/Diferencial de Alíquotas em relação ao modelo do ICMS/circulação de mercadorias. A regra da sujeição passiva e ativa dentro do mesmo estado se mantém, e se há obrigação de um sujeito de outro estado recolher o ICMS para o estado de destino, isso se dá por responsabilidade tributária – modelo já previsto no ICMS/circulação de mercadorias.

3.3.2. Contribuinte como sujeito passivo tributário

São contribuintes do ICMS circulação de mercadorias, de forma geral, as indústrias, atacadistas e varejistas. Estes estabelecimentos dão saída de mercadoria e fazem parte da cadeia de distribuição econômica.

No esteio do comando constitucional, a Lei Complementar repete que o ICMS incide na circulação de mercadorias (art. 2º, I), e, mais à frente, no artigo 11, I, “a”, já sob sua competência, estabelece que tem a sujeição passiva para o recolhimento do imposto o estabelecimento onde se encontram a mercadoria ou o bem, no momento da ocorrência do fato gerador. O remetente é o contribuinte e não o destinatário, pelo menos na saída de mercadoria de uma operação das mais comuns como a compra e venda de mercadoria.

É bem verdade, que em se tratando de vendas interestaduais, existe sim a previsão de uma saída de mercadoria capaz de gerar duas incidências tributárias: uma no ato da saída de mercadoria do remetente e outra na entrada do estabelecimento destinatário. É a incidência do ICMS/diferencial de alíquotas, na venda interestadual com destino a contribuinte de imposto. Mesmo assim, o remetente é responsável pelo recolhimento do ICMS no momento da saída da mercadoria de seu estabelecimento. O que se tem é uma nova incidência tributária no destino.

O recolhimento do ICMS/diferencial de alíquotas pelo destinatário da mercadoria é previsto na Constituição Federal, artigo 155, §2º, VII, “a”. Não encontra disciplina na Lei Complementar nº 87/96, mas está positivado nas legislações estaduais. Exemplo é o artigo 2º, I e VI da Lei nº 6.374/89 (Lei do ICMS de São Paulo):

Artigo 2º - Ocorre o fato gerador do imposto:

I – operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

VI – na entrada em estabelecimento de contribuinte de mercadoria oriunda de outro estado ou do Distrito Federal destinada a consumo ou ao ativo permanente

Não confundir o ICMS/diferencial de alíquotas nas operações interestaduais com contribuintes do imposto, com o ICMS/diferencial de alíquotas em operação interestadual

com não contribuinte do imposto. O primeiro é previsto na alínea “a” do artigo 155, §2º da Constituição Federal e o outro é previsto na alínea “b” do mesmo artigo.

Na incidência da alínea “a”, contribuinte é o remetente e também o destinatário; são duas incidências tributárias. E a regra de incidência tributária define um sujeito ativo para cada um. Remetente recolhe ICMS para o estado em que está inscrito no cadastro de contribuintes onde se localiza; o destinatário recolhe o ICMS/diferencial de alíquotas para seu estado.

Na incidência da alínea “b”, o remetente recolhe ICMS para seu estado na condição de contribuinte, pois está inscrito no cadastro deste estado. E também recolhe o ICMS/diferencial de alíquotas para o estado de destino. Este é o problema. Enquanto a sujeição ativa é do estado de destino, a sujeição passiva é de um contribuinte inscrito no estado remetente.

Em outras palavras, a questão do ente com direito a exigir o ICMS esbarra na definição do domicílio tributário. Como define Paulo de Barros Carvalho¹⁷:

De resto, a problemática do domicílio tributário está intimamente associada ao âmbito de aplicação da lei no espaço e, se penetrarmos no interior da regra de incidência, veremos que há estreita correlação com o critério espacial da hipótese normativa. Esses limites lógicos impedem a autoridade legislativa de cogitar da fixação de domicílio, quanto a pessoas, fatos ou bens situados para além das fronteiras geográficas que a lei tem a virtude de alcançar.

O que se vê é a competência dos estados e o Distrito Federal para instituir e cobrar o ICMS dos contribuintes inscritos em seus cadastros de contribuintes, administrados e regulados dentro da sua fronteira geográfica. Legislação com critérios extraterritoriais no mundo do ICMS, se não determinadas por lei complementar, cabe a convênios entre os estados.

O Convênio nº 93/2015 fixa regras de aplicação extraterritorial, pois legisla sobre operações interestaduais referentes à Emenda Constitucional nº 87/95, com efeitos em todos os estados e o Distrito Federal, determinando, na cláusula quinta, a possibilidade do remetente da mercadoria tornar-se contribuinte do estado destinatário da mercadoria, caso seja do interesse do Fisco destinatário e do contribuinte destinatário. É uma faculdade; e se interpretada literalmente, a cláusula parece muito mais destinada a administrar casos específicos do que todo o funcionamento da arrecadação. Frisa-se também que o trabalho de fiscalização extraterritorial é difícil e exige investimentos.

Convênio 93/2015

Cláusula quinta A critério da unidade federada de destino e conforme dispuser a sua legislação tributária, pode ser exigida ou concedida ao contribuinte localizado na unidade federada de origem inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p.243.

Na lógica do ICMS ainda que a inscrição não determine que o ICMS será recolhido pelo remetente ao estado de destino, na prática obviamente, isto acontece.

Torna-se mais claro que o remetente da mercadoria nas operações interestaduais do ICMS/diferencial de alíquotas é responsável tributário pelo imposto e não contribuinte. Pois a pessoa possui a responsabilidade legal de recolher o ICMS/diferencial de alíquotas em operação com não contribuinte, para o estado de destino, ainda que sem inscrição no cadastro de contribuintes do destino. Aliás, é desta forma que funciona a responsabilidade tributária por substituição tributária.

Descartando a ideia de que o remetente é contribuinte do ICMS/diferencial de alíquotas, nas operações interestaduais com não contribuintes, parece-nos prejudicada a premissa que as mudanças trazidas pela Emenda Constitucional nº 87/15 criaram uma nova regra-matriz de incidência tributária do ICMS.

3.3.3. Responsabilidade de terceiros como sujeito passivo tributário

A responsabilidade de terceiros e por infração no Código Tributário Nacional tem seus preceitos retirados dos artigos 134, 135, 136 e 137. Nas duas modalidades de responsabilidade é relevante a conduta do agente, normalmente ilícita, e responsabilidade é tratada como pessoal.

O Código Tributário Nacional determina a obrigação da responsabilidade pessoal de terceiros se as pessoas listadas nos artigos agirem com dolo em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. O artigo 135 retira a extensão de solidariedade do artigo 134 e converte em responsabilidade pessoal.

A simples presença de culpa é discutível na responsabilidade pessoal de terceiros do artigo 135. Na opinião de Maria Rita Ferragut, a atuação sem dolo das pessoas não elide a sua responsabilidade. Diz a autora¹⁸:

A separação das personalidades e a necessidade de gerir sociedades economicamente estáveis e instáveis, somadas ao direito constitucional à propriedade e ao princípio da não utilização do tributo com efeitos confiscatórios, vedam que um administrador seja responsável por ato não doloso. A intenção de fraudar, de agir de má-fé e de prejudicar terceiros é fundamental.

O dolo também parece elemento essencial à responsabilidade por infração trazida no artigo 137, I do Código Tributário Nacional. Trata o inciso de infrações de ordem penal relacionadas à ordem tributária. Já o artigo 136, que também trata de responsabilidade por infrações, amplia a obrigação pessoal do agente, prescrevendo a possibilidade de responsabilização objetiva. Ou seja, responde o agente por dolo

¹⁸ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*, p. 56.

ou culpa quando infrações à legislação tributária forem realizadas. Cita Maria Rita Ferragut¹⁹: (...) *a infração fiscal é objetiva, configurando-se pelo mero descumprimento dos deveres tributário de fazer e não fazer e da obrigação de dar, todos previstos na legislação. O dolo e culpa, certamente, são prescindíveis.*

Não há discussão de dolo ou culpa na previsão constitucional do diferencial de alíquotas. Pois não se discute ilicitude nesta obrigação. A Constituição Federal determina a responsabilidade do remetente pelo ICMS/diferencial de alíquotas, em operação interestadual com não contribuintes. Não é relevante existir qualquer tipo de ato ilícito.

Pode-se até entender que a responsabilidade do remetente pelo recolhimento do ICMS/diferencial de alíquotas seja uma responsabilidade direta de terceiros; mas porque não envolve dolo ou ilícito tributário, não se assemelha ao tipo de responsabilidade previsto no Código Tributário Nacional.

3.3.4. Responsável por substituição tributária como sujeito passivo tributário

A responsabilidade passiva por substituição está prevista no § 7º do artigo 150 da Constituição. E a Carta Magna designa a Lei Complementar para tratar deste assunto, no artigo 155, § 2º, “b”. A Lei Complementar nº 87/96 discorre sobre a substituição tributária nos artigos 6º a 10. Entre as principais determinações é possível assinalar que a lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, tornando-o substituto tributário. Além disso, determina a lei Kandir que a atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada estado.

É clara a competência concedida às leis ordinárias para legislar sobre assuntos específicos e particulares às suas realidades sobre a substituição tributária. Somente restringe os tipos de substituição tributária: antecedentes, concomitantes, subseqüentes, e, do diferencial de alíquotas (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).

O fato de a Lei Complementar atribuir ao legislador ordinário a responsabilidade de dispor sobre o assunto gera críticas da doutrina. Aponta Hugo de Brito Machado²⁰:

Com efeito, aquele dispositivo da Lei Maior diz caber à Lei Complementar dispor sobre substituição tributária. Não pode a Lei Complementar, a pretexto de fazê-lo, transferir essa atribuição ao legislador estadual. Se o faz, está a desmentir a Constituição, negando-lhe de frente a supremacia.

¹⁹ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*, p. 146.

²⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos Fundamentais do ICMS*, p. 120.

Mas pondera Paulo de Barros Carvalho²¹:

(...) Como se vê, tudo foi produto de um ingente esforço de adaptação, para atender às exigências de nossa particularíssima organização jurídico-constitucional. E o custo dessa movimentação veio em detrimento do poder jurídico das entidades federadas que, ao menos nesse setor, ficaram sensivelmente diminuídas. Sacha Calmon Navarro Coelho²² chega até a falar em *'massacre da competência estadual, já que o imposto teve que submeter-se a um regramento unitário pela União através de leis complementares e resoluções do Senado'* (Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário – Forense – págs 221/222).

De qualquer forma, não está sob égide da Lei Complementar a competência constitucional de tratar sobre responsabilidade tributária do ICMS cabendo aos estados legislar sobre o assunto. Um dos tipos de responsabilidade tributária é sem dúvida a substituição tributária. E se cabe à Lei Complementar dispor sobre este assunto, o faz determinando seus tipos, a base de cálculo, a restituição etc. Aos Estados, em sua competência residual, cabe legislar sobre suas especificidades, determinando os produtos que tem substituição tributária, os convênios que permitirão as operações interestaduais, as datas de recolhimento etc.

A substituição tributária tem como elemento precedente uma relação entre o substituto e substituído e outra entre o substituto e o fato jurídico (uma venda interna ou interestadual ou um contrato de serviço de transporte). E no elemento posterior, outra relação jurídica, tendo como objeto a obrigação do substituído em recolher o ICMS de sua operação e o ICMS das operações subsequentes, antecedentes, concomitantes realizadas pelo substituído.

O substituído tributário realiza o evento jurídico mas é o substituto o responsável pelo recolhimento do imposto. Como se houvesse o desdobramento da sujeição passiva do ICMS, aquele que realiza a saída da mercadoria não recolhe o valor. Essa é a essencialidade da substituição. Não implica mudança do polo passivo porque o responsável pelo recolhimento do imposto é desde o início o substituto (indústrias, importadores). O substituído (atacadistas, varejistas) nunca terá sido sujeito passivo da relação jurídica. Segundo Maria Rita Ferragut²³: (...) *a substituição é pré-jurídica, não jurídica*.

O substituído não é obrigado a recolher o tributo, pois não faz parte da relação obrigacional, mas sua existência é fundamental. Sempre existe o atacadista ou varejista que está sendo substituído pelo industrial e importador, pois é necessária

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 229.

²² COELHO, Sacha Calmon Navarro, 1982, apud Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 229.

²³ FERRAGUT, Maria Rita, *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*, p. 60.

a existência de uma operação passada ou futura ou concomitante realizada por alguém. Diz Maria Rita Ferragut²⁴: (...) *se o substituído não chegou a existir, não haverá fato jurídico tributário, pressuposto para a exigência do adimplemento da obrigação por parte do substituto.*

Parece-nos que a substituição tributária mais adequada para o modelo do ICMS/diferencial de alíquotas, em operação interestadual para não contribuinte, é a concomitante. Há duas incidências tributárias do ICMS na operação interestadual de remessa de mercadoria para não contribuinte do ICMS. As duas incidências exibem como aspecto temporal a saída da mercadoria do estabelecimento do remetente. Contudo, a sujeição ativa de cada incidência é diferente. Em uma, o estabelecimento do Estado de origem da mercadoria recolhe, na condição de contribuinte, o ICMS da saída da mercadoria, para os cofres do Estado de origem. Na segunda incidência, o estabelecimento do Estado de origem da mercadoria recolhe, na condição de responsável, o ICMS da saída da mercadoria, para os cofres do estado de origem.

Maria Rita Ferragut²⁵ chama o tipo de substituição tributária concomitante de convencional:

Já a segunda hipótese é a convencional, e diz respeito à substituição assim que ocorrido o fato jurídico, como no exemplo do tomador do serviço pelo recolhimento do ISS retido do prestador, ou do recolhimento de IRRF pela fonte pagadora no envio de certos pagamentos ao exterior. Aqui também há postergação, mas substituição (pré-jurídica) do sujeito devedor.

A mais comum substituição tributária concomitante no mundo do ICMS é a de serviço de transporte. Os estados têm possibilitado a substituição tributária das operações de transporte apenas em duas ocasiões: 1 – Quando o transportador for inscrito em outra unidade federada, o remetente deve recolher o ICMS do serviço de transporte e não o transportador. 2 – Quando transportador for autônomo, ou seja, não for obrigado a inscrição no Estado, deve recolher o ICMS o remetente ou o destinatário da mercadoria, quando contribuintes. Exemplo desta legislação ordinária é o artigo 316 do Regulamento do ICMS de São Paulo ou artigo 82 do Livro IX do Regulamento do Estado do Rio de Janeiro.

Uma importante observação a respeito da substituição tributária das operações concomitantes do serviço de transporte: define o Regulamento do ICMS de São Paulo como autônomo, no serviço de transporte, o prestador de serviço de transporte de carga que o executar pessoalmente. E indica que não há obrigação de inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS (artigo 23, II, do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo). Ordem parecida com a trazida no artigo 82 do Livro IX do

²⁴ FERRAGUT, Maria Rita, *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*, p. 60.

²⁵ *Ibidem*, p. 64.

Regulamento do Estado do Rio de Janeiro. Ou seja, trata-se de uma pessoa não inscrita no cadastro de contribuintes do ICMS e, portanto, é substituída pelo contratante do serviço no recolhimento do imposto. Modelo em sintonia com a substituição tributária do ICMS/diferencial de alíquotas, em operação interestadual com contribuinte: o remetente recolhe o ICMS porque o destinatário é não inscrito.

Só há a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS/diferencial de alíquotas porque logicamente trata-se de uma operação interestadual. E é, na impossibilidade de se cobrar o ICMS do destinatário, por não se tratar de contribuinte típico, que a Constituição criou a figura do responsável (remetente da mercadoria). Segundo a Constituição, o remetente tem a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS/diferencial de alíquotas, nas operações interestaduais de mercadorias com destino a não contribuinte, independente de fato posterior lícito ou ilícito que desloque a obrigação do contribuinte para o responsável. Trata-se de uma responsabilidade tributária pré-definida em lei, que exime o contribuinte deste *mínus*.

Na responsabilidade por substituição tributária das operações concomitantes, as duas incidências tributárias ocorrem ao mesmo tempo, não há recolhimento de imposto referente a saídas anteriores ou posteriores, como o caso da substituição tributária das operações antecedentes ou subseqüentes. Têm as duas ocorrências as mesmas hipóteses: aspecto material, espacial e temporal. No momento da saída da mercadoria do estabelecimento do remetente ocorre o nascimento da obrigação tributária do ICMS operação própria do remetente e ICMS substituição tributária concomitante.

A contrário *sensu*, na resposta à consulta nº 045/2016, a Superintendência de Tributação da Secretaria da Fazenda do Rio de Janeiro não conceituou o ICMS/diferencial de alíquotas, em operação interestadual com não contribuinte, como um tipo de substituição tributária.

CONSULTA FORMULADA:

17. – Nesse sentido, dada a soberania Constitucional, entende a consultante que o artigo 6º da LC nº 87/1996 e as normas descritas na tabela do item 8, acima, teriam sido revogadas tacitamente pela nova sistemática constitucional. Isto porque, no caso das remessas para consumidor final contribuinte do imposto, na própria Constituição Federal, por meio da EC nº 87/2015, atribui a condição de substituto tributário responsável pelo recolhimento do DIFAL ao destinatário.

18. – De tal modo, entende a consultante que, doravante, o diferencial de alíquotas devido quando das remessas para consumidores finais contribuintes do ICMS não mais deve ser recolhido pelo remetente – por substituição tributária, sendo, pois, tal recolhimento de inteira responsabilidade do destinatário.

RESPOSTA:

(...) A consulente partiu de uma premissa não verdadeira, em relação ao texto constitucional trazido pela Emenda Constitucional nº 87/2015. O texto constitucional não menciona responsabilidade pela substituição tributária. Não houve alteração na sistemática de retenção do ICMS relativo à substituição tributária com a Emenda nº 87/15.

....

A empresa consulente “confunde” a responsabilidade pela apuração e pagamento do ICMS relativo ao diferencial de alíquotas com a responsabilidade pela apuração e pagamento do imposto retido por substituição tributária. Embora o regime de substituição tributária pressuponha sempre a existência de uma operação subsequente com a mercadoria, pois se cobra, antecipadamente, o imposto dessa futura operação, nos casos de diferencial de alíquotas, em operações interestaduais entre contribuintes que destinem mercadorias para ativo fixo ou consumo, é possível a sua cobrança por substituição tributária, conforme previsto no parágrafo 1º do art. 6º da LC nº 87/1996.

Na resposta à consulta verifica-se a opinião de que não pode ser tratado o diferencial de alíquotas em operação interestadual com não contribuinte como um tipo de diferencial de alíquotas tal como citado no desfecho do §1º do artigo 6º da Lei Complementar nº 87/96, pois para existir substituição tributária do ICMS/diferencial de alíquotas o parágrafo cita a ordem expressa que o destinatário de outro estado deve ser contribuinte. E aponta que estas operações envolvem ativo permanente e materiais de uso e consumo; posto, por lógica, que estes são os típicos bens consumidos por empresas.

Contudo, ratifica-se, o enquadramento que procuramos demonstrar não iguala a substituição tributária do ICMS/diferencial de alíquotas, em operação interestadual com não contribuinte, como um tipo de substituição tributária do ICMS/diferencial de alíquotas conforme descrito no §1º do artigo 6º da Lei Kandir, mas um tipo de substituição tributária concomitante.

Na substituição tributária do ICMS/diferencial de alíquotas, em operação interestadual com contribuinte, é necessária a antecipação de um fato gerador que ocorre em momento seguinte, na entrada da mercadoria (ativo permanente ou material de uso e consumo) no estabelecimento do destinatário, em evento previsto com incidência de ICMS conforme legislação dos estados. No modelo do ICMS substituição tributária do ICMS/diferencial de alíquotas com destino a não contribuinte, a nova incidência tributária é prevista na Constituição Federal, ocorre no mesmo momento da incidência da operação própria do remetente da mercadoria. É o que define sua concomitância.

Artigo 6º, §1º da Lei Complementar nº 87/96:

Art. 6º – 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.

O argumento contra a responsabilidade tributária como o tipo de responsabilidade trazida pela Constituição Federal com a Emenda Constitucional nº 87/15, é que a primeira apenas existe quando um contribuinte do imposto substitui necessariamente outro contribuinte do imposto. A crítica é pertinente e merece algumas observações:

1) O *caput* do artigo 6º da Lei Complementar nº 87/96 abre a possibilidade de não contribuintes como armazéns gerais, servirem de responsáveis tributários por substituição tributária quando depositarem mercadorias de contribuintes de outro estado. Seria o caso de um não contribuinte ser definido como substituto tributário.

2) O modelo comum da substituição tributária das operações concomitantes do ICMS envolve as prestações de serviço de transporte. Os estados e Distrito Federal vêm legislando sobre a obrigatoriedade do recolhimento do ICMS da prestação de serviço do transportador pelo remetente ou destinatário contribuinte (na condição de substituto tributário) em 2 ocasiões: se o transportador é autônomo (sem inscrição no cadastro de contribuintes do estado) ou se o transportador é contribuinte inscrito em outro estado. Ou seja, existe a substituição tributária da operação concomitante se o transportador é não inscrito no estado de início da prestação e não porque este não é contribuinte (pois autônomos são contribuintes do ICMS).

É visível então a semelhança com a operação interestadual com destino a não contribuinte, em que se tem um remetente, contribuinte, e um prestador de serviço não inscrito no Cadastro de Contribuintes do Imposto, que será substituído.

Aliás, na resposta à Consulta nº 82/2016, a Secretaria da Fazenda de Santa Catarina traz já na ementa a consideração de que para o estado catarinense, o que define contribuinte para o caso da definição de responsabilidade de recolhimento do ICMS/diferencial de alíquotas é a inscrição no cadastro de contribuintes do imposto.

EMENTA: ICMS. DIFA – DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. A RESPONSABILIDADE PELO RECOLHIMENTO DO DIFAL SERÁ DO REMETENTE DA MERCADORIA SEMPRE QUE O DESTINATÁRIO NÃO FOR CONTRIBUINTE DO IMPOSTO, CONDIÇÃO DEFINIDA PELA AUSÊNCIA DE INSCRIÇÃO DO ADQUIRENTE NO CCICMS DO ESTADO DO DESTINO DAS MERCADORIAS OU SERVIÇOS.

3) As legislações do ICMS dos Estados trazem formas peculiares de responsabilidade pelo recolhimento do imposto. Trata-se da responsabilidade dos leiloeiros e arrematantes. As regras estão dispostas, por exemplo, no artigo 9º, III e IV da Lei do ICMS paulista (Lei 6.374/89):

Artigo 9º – São responsáveis pelo pagamento do imposto devido:

.....

III – o arrematante, em relação à saída de mercadoria objeto de arrematação judicial;

IV – o leiloeiro, em relação à saída de mercadoria objeto de alienação em leilão;

Na responsabilidade do arrematante judicial temos a possibilidade de um não-contribuinte típico, pois uma pessoa física pode arrematar bens em leilão oficial, tornado responsável pelo recolhimento do ICMS. O contribuinte é o proprietário original da mercadoria. Da forma que é exposta no artigo o fisco cobra o imposto do arrematante e a figura do contribuinte não tem relevância.

No caso da responsabilidade do leiloeiro, tem-se um arrematante, mas de leilão particular, não eleito contribuinte nem responsável. É o leiloeiro o responsável tributário pelo recolhimento do imposto. Aparentemente, o contribuinte é a pessoa proprietária original da mercadoria leiloada ou o próprio arrematante (diversas vezes pessoa física), e não a empresa do leiloeiro, que aliás nem contribuinte do ICMS é.

É visível, nos casos do arrematante em leilão oficial, ou leiloeiro em leilão comum, que o fisco elege um responsável tributário, originariamente não contribuinte do ICMS, para recolher o imposto no lugar do contribuinte. E que o responsável tributário escolhido neste caso é eleito legalmente antes da realização da incidência tributária, não sendo caso de fato lícito ou ilícito que direciona a cobrança para este terceiro.

Os estados têm competência para legislar sobre responsabilidade tributária. O Regulamento do ICMS do Estado de Pernambuco (Decreto nº 14.876/91), em seu artigo 5º também traz os mesmos comandos da lei paulista com relação ao arrematante e ao leiloeiro. E o artigo 5º, *caput*, chama os sujeitos passivos indiretos de contribuintes-substitutos.

Contudo, a se registrar opiniões distintas. A responsabilidade do leiloeiro e do arrematante, na Lei nº 6.374/89 (ICMS de São Paulo) é questionada pelo

professor Roque Antonio Carrazza²⁶: “Estes e outros casos de responsabilidade por transferência encontram-se disciplinados no art. 9º da lei paulista 6.374/1989, que, embora, questionável, sob o ângulo da constitucionalidade, deve ser aceito, para fins de concurso.”

Enfim, a responsabilidade tributária do arrematante, leiloeiro, não poderia ser enquadrada como uma responsabilidade de terceiros (ou pessoal), pois não haveria uma penalização por parte do sujeito passivo indireto para recolher o imposto, pois não cometeu nenhum ilícito. Define Maria Rita Ferragut²⁷:

Ao tratarmos da responsabilidade de terceiros, o ato ilícito contemplado no antecedente da norma sancionadora não descreve apenas a falta de pagamento de tributo ou o descumprimento de deveres instrumentais, e sim as condutas típicas e antijurídicas qualificadas nos termos dos artigos 134 e 135. Na primeira hipótese, infração administrativa; na segunda, administrativa ou penal, conforme o caso.

Pode-se considerar, portanto, que a responsabilidade do arrematante, leiloeiro etc., nos moldes do artigo 9 da Lei do ICMS de São Paulo, mais se aproxima da responsabilidade por substituição tributária. Nesse ponto, levantamos a semelhança deste modelo com o comando da Emenda Constitucional 87/15.

A responsabilidade pelo recolhimento do diferencial de alíquotas em operação interestadual com não contribuinte também é uma obrigação de um terceiro, escolhido pela lei, para recolher um tributo, de uma operação que participa, mas que em nenhum momento tem sua eleição como responsável submetida por motivos de corroborar com algum ilícito penal, administrativo ou fiscal.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho buscou definir o aspecto pessoal da regra de incidência tributária do ICMS/diferencial de alíquotas, na operação interestadual com destino a não contribuinte, através da exegese da Emenda Constitucional nº 87/2015 e positivada nos artigos 155, VII e VIII da Constituição Federal.

Em seu desenrolar, apresentou três possíveis soluções para a definição do conseqüente da norma padrão de incidência tributária em seu aspecto pessoal do ICMS/diferencial de alíquotas, da operação interestadual com destino a não contribuinte: trata-se de responsabilidade do remetente na condição de contribuinte, de responsável tributário por transferência (responsabilidade de terceiros) ou de responsável por substituição tributária.

²⁶ CARRAZZA, Roque Antonio, *ICMS*, p. 88.

²⁷ FERRAGUT, Maria Rita, *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*, p. 64.

A opção que se julgou mais coerente para resolver a questão: definir que no caso de responsabilidade pelo recolhimento do ICMS/diferencial de alíquotas, nas operações com não contribuintes, pelo remetente, se está diante de sua condição de substituto tributário. Mais precisamente, identificou-se que o tipo de responsabilidade por substituição tributária é a concomitante. Desta forma, pudemos ressaltar a importância desta diferenciação de tipo de responsabilidade e algumas de suas repercussões na realidade tributária.

A primeira repercussão relevante, sem dúvida, é o reconhecimento que a nova incidência tributária não é uma espécie de regra-matriz do ICMS, pois não altera o antecedente da norma, apenas a relação jurídica resultante (consequente). Trata-se de uma subespécie do ICMS/circulação de mercadorias.

Também como consequência, é preciso apontar que existe uma liberdade do Estado em legislar acerca das particularidades da substituição tributária em seus domínios, o que faz por meio de lei ordinária ou convênios, que preveem obrigações acessórias ou formas e prazos de pagamento etc. Inclusive, o Convênio 93/2015, que legisla sobre o diferencial de alíquotas nas operações com não contribuintes, já se utiliza das obrigações acessórias e modelos de pagamento e prazos previstos na metodologia da substituição tributária para frente.

Outro ponto relevante é o fato da responsabilidade de terceiros ou responsabilidade por infrações, trazida pelo Código Tributário Nacional (nos artigos 134, 135, 137) exigir a comprovação de dolo na atuação do agente para a instituição da cobrança da pessoa ligada ao fato. Já na responsabilidade por substituição tributária aqui definida, o auto de infração é lavrado diretamente quanto ao substituto tributário. Não há que se falar em necessidade de produzir material probatório quanto a terceiro, em termos de responsabilização.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Constituição Federal de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10 ago.2017.

BRASIL. Lei Complementar nº 87/96. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 27 ago.2017.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 13 set.2017.

BRASIL. Convênio 93/2015. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv093_15>. Acesso em: 22 set.2017.

BRASIL. Resposta Consulta nº 045/2016, a Superintendência de Tributação da Secretaria da Fazenda do Rio de Janeiro. Disponível em: <http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/menu_structure/servicos/navigationContribuinte/conluna1/menu_servico_icms/ICMS-MaisOpcoes?_afLoop=963191037054150&datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCCC281238&_adf.ctrl-state=iq6zzsiib_226>. Acesso em: 11 set.2017.

BRASIL. Resposta Consulta 82/2016 da Secretaria da Fazenda de Santa Catarina. Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/consultas/2016/con_16_082.htm>. Acesso em: 14 out.2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Editoria Saraiva, 2016.

SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. *ICMS – Importação. Proposta de Reclassificação e suas Aplicações*. São Paulo: Editora Noeses, 2014.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Editora Noeses, 2009.

ROSA, José Roberto. *Substituição Tributária no ICMS*, São Paulo: Ottoni, 2011.

CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*, São Paulo: Malheiros, 2005.

MELLO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito, *Aspectos Fundamentais do ICMS*. São Paulo: Dialética, 1998.