



***CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO CEARÁ***

***CURSO: NOVIDADES DO ICMS NO  
ESTADO DO CEARÁ 2018***

***Prof.: Antonio Eliezer Pinheiro (\*)***

***Fortaleza – CE***

***MARÇO/2018***

***CURSO: NOVIDADES DO ICMS NO ESTADO DO CEARÁ 2018*****LOCAL:** Sala de Treinamento do CRC-CE em Fortaleza - CE**PERÍODO:** 26 a 28/03/2018**HORÁRIO:** 19:00 às 22:00h**CARGA HORÁRIA:** 12 h/a**PÚBLICO ALVO:** Profissionais e Estudantes da Contabilidade.**OBJETIVOS:**

Atualizar os treinandos com as novas regras aplicáveis ao ICMS no Estado do Ceará, no que diz respeito às novas alíquotas e ao novo modelo de Substituição Tributária disposto no Convênio ICMS 52/2017 e suas alterações posteriores. Apresentar novidades relacionadas com novos procedimentos previstos em decretos publicados recentemente.

**CONTEÚDO PROGRAMÁTICO:**

## INTRODUÇÃO

1. O ICMS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
2. LEIS COMPLEMENTARES E O ICMS
  - 2.1. LEI COMPLEMENTAR 87/1996
    - 2.1.1. ASPECTO QUANTITATIVO NA LC 87/96
3. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA ESTADUAL
  - 3.1. LEI ESTADUAL Nº 12.670/1996 (ICMS)
  - 3.2. LEI ESTADUAL Nº 16.177/2016 (ALTERAÇÃO DAS ALÍQUOTAS)
  - 3.3. DECRETO 24.569/1997 (RICMS)
    - 3.3.1. BASE DE CÁLCULO
    - 3.3.2. ALÍQUOTAS
4. NOVOS PROCEDIMENTOS REFERENTES AO ICMS NO CEARÁ
  - 4.1. NOTA FISCAL AVULSA (Modelo Nacional)
  - 4.2. DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS
  - 4.3. MANIFESTO DE DOCUMENTO FISCAL ELETRÔNICO (MDFE)
5. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA
  - 5.1. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES
  - 5.2. REGRAS GERAIS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA
  - 5.3. NOVAS REGRAS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PREVISTAS NO CONVÊNIO ICMS 52/2017
6. PRINCIPAIS PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA
  - 6.1. Proposta em trâmite na Câmara dos Deputados
  - 6.2. Proposta do Centro de Cidadania Fiscal - CCiF
7. BIBLIOGRAFIA

(\*) Antonio **Eliezer** Pinheiro: Bacharel em Ciências Contábeis pela UFC. Especialista em Administração Fazendária pela UNICHRISTUS e Mestre em Economia no CAEN da UFC. Auditor Fiscal da Receita Estadual, Coordenador da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Ceará. Patrocinador dos Projetos de Documentos Fiscais Eletrônicos (NF-e, CT-e, MDF-e, NFC-e, CF-e), SPED Fiscal (EFD), Portal SIGET, dentre outros, Professor de Contabilidade e Auditoria na FAMETRO e FAFOR e em Cursos de Pós-Graduação da Universidade Vale do Acaraú – UVA e Faculdade de Juazeiro do Norte – FJN, FAMETRO, FCDL e IPOG, Instrutor de Cursos no CRC-CE, CRC-MA, JRH Treinamentos, SINDCONT-CE, ESAF, ASTEC, Faculdade Leão Sampaio, Fortes Treinamento, P&P Treinamentos, entre outros. Co-autor do Livro Legislação do ICMS no Ceará (2006). Membro da Comissão SPED do CRC-CE. Conselheiro do CRC-CE para a gestão de 2018 a 2021.

## INTRODUÇÃO

Prezados alunos, o objetivo desse material é discutirmos as últimas alterações ocorridas na legislação constitucional, infraconstitucional, estadual e nos Convênios Nacionais, tratando do principal Imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, o ICMS.

Considerando o objetivo do curso, daremos especial atenção ao aspecto dimensional do ICMS, composto por dois dos elementos essenciais necessários à existência dos tributos indicados no CTN, a saber: a base de cálculo e a alíquota. Mostraremos nas legislações supramencionadas, esse aspecto, que resulta por fim no *quantum* relativo ao ICMS que deverá ser apurado em cada operação ou prestação relacionada com esse imposto.

Apresentaremos ainda as novas decretos e normas vigentes a partir de 2018, tratando das novas sistemáticas a serem aplicadas à Obrigações Acessórias, Substituição Tributária e outras obrigações relacionadas ao ICMS. Analisaremos ainda aspectos do ICMS ST previstos no Convênio ICMS nº 52/2017, a partir da decisão da Ministra Carmem Lúcia, presidente do STF, que tornou sem efeito algumas das cláusulas do referido convênio.

Apresentaremos por fim, com o objetivo de suscitar o debate que norteará o mundo político, social, jurídico e contábil do país, duas das propostas de reforma tributária no país, especificamente no que trata dos impostos sobre bens e serviços.

Objetivando um curso mais dinâmico, mesclaremos o conteúdo teórico, com alguns exercícios para serem resolvidos em sala de aula e alguns estudos de casos.

Boa sorte e bons estudos a todos

## 1. O ICMS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

As primeiras determinações legais acerca do ICMS encontram-se na Constituição Federal, a qual delegou a competência para a sua instituição aos Estados e ao Distrito Federal.

Vejamos a redação atual do artigo 155:

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

**I** - .....

**II** - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

**III** - ....."

Além da disposição geral do *'caput'* do artigo, o ICMS é o tributo que possui o maior número de disposições previstas na Constituição Federal – cinco parágrafos do Art. 155, sendo que o § 2º é composto por cerca de doze incisos e cada um desses incisos, diversas alíneas, num total de vinte e uma. Sem dúvida, as características do ICMS, destacando-se a não-cumulatividade e a competência compartilhada entre os Estados e o DF, são as principais causas desta grande 'constitucionalização' das suas regras.

Destacam-se nestas disposições inúmeras regras sobre as incidências e as imunidades, sobre as alíquotas aplicáveis, sobre a substituição tributária, sobre as reservas de Lei Complementar dentre outras.

Apresentamos a seguir as principais disposições constitucionais acerca do ICMS:

- 1) **Não cumulatividade** – deverá ser compensado o ICMS devido em cada operação ou prestação, com o montante cobrado nas operações ou prestações anteriores.
- 2) Não terá direito ao crédito ou este será **anulado**, quando saída subsequente isenta ou não tributada
- 3) O ICMS poderá ser **seletivo** (alíquotas diferenciadas), em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;
- 4) Senado Federal ficou obrigado a definir as **alíquotas interestaduais** e de exportação.
- 5) Também ao Senado Federal foi atribuída de forma facultativa, a determinação de **alíquotas internas mínimas e máximas**, porém em relação à alíquota mínima, a própria CF definiu que esta não poderia ser inferior às alíquotas interestaduais;
- 6) A EC-87/2015 definiu a responsabilidade do remetente no recolhimento do ICMS Diferencial de Alíquota (**DIFAL**), nas operações e prestações interestaduais destinadas a não contribuinte do ICMS, consumidor final, iniciando de forma incipiente a adoção do princípio do destino como premissa da tributação sobre o consumo.

## 2. LEIS COMPLEMENTARES E O ICMS

Na matriz legal da tributação do Brasil encontramos a já consagrada regra de reserva de competência para a Legislação Complementar, sempre que o corpo dos constituintes acordarem que determinados preceitos devam ser aprovados por um número mais representativo dos parlamentares da legislatura ordinária.

No campo do ICMS temos quatro Leis Complementares principais, destinadas a atender tais reservas. As mais conhecidas são a LC 24/75 e a LC 87/96, já que ambas atendem a necessidade de instituir o imposto e administrar a competência compartilhada. Juntam-se a estas as leis 63/90 e 116/03, a primeira para tratar da participação dos municípios na receita do ICMS e a segunda para atender, entre outros objetivos, ao previsto no inciso I do Art. 146, dirimindo os conflitos de competência que poderiam surgir na imposição do ICMS e do ISS.

Trataremos nessa apostila apenas da LC 87/96 e suas alterações posteriores, sempre com o enfoque nos objetivos que estamos abordando neste curso, quais sejam as alíquotas do ICMS e os casos especiais relativos à Substituição Tributária.

### 2.1. LEI COMPLEMENTAR 87/96

No resguardo dos interesses dos Estados, os constituintes introduziram uma diretiva no Art. 34, § 8º, dando prazo de sessenta dias contados a partir da promulgação da Constituição para instituição de tal Lei Complementar. Na sua ausência seria celebrado um convênio entre os Estados e DF, para fixar provisoriamente as normas acerca da matéria. Através desta exceção ao princípio de reserva legal, foi então celebrado o Convênio ICMS 66/88, no intuito de suprir esta lacuna. Foi este Convênio que deu o suporte legal ao ICMS desde dezembro de 1988 até outubro de 1996 (sete anos e oito meses), e as legislações estaduais que instituíram o ICMS foram promulgadas com base nas determinações nele contidas.

No ano de 1996 foi sancionada a Lei Complementar 87/96, que veio corrigir esta lacuna. Nela, o Governo Federal negociou e conseguiu **o fim da tributação sobre as exportações de produtos primários e semi-elaborados**, e aprovou também a possibilidade da apropriação de **créditos do imposto**, relativamente às entradas destinadas ao **ativo fixo e para uso e consumo** das empresas (minorando neste caso a menor propensão ao investimento produtivo frente às altas taxas de juros reais praticadas naqueles anos). Foi alterado também o dispositivo referente ao diferencial de alíquotas, já que passou a ser permitido o crédito financeiro. Dadas estas perdas, para a aprovação da LC foram oferecidas compensações temporárias aos Estados, que perduram até hoje.

#### 2.1.1. ASPECTO QUANTITATIVO NA LC 87/96

Dentre os diversos aspectos disciplinados na LC 87/96, estudaremos a Base de Cálculo, que em conjunto com as alíquotas disciplinadas na CF ou em resoluções do Senado, definem o *quantum* deve ser apurado do ICMS em cada operação ou

prestação. No que diz respeito à base de cálculo encontramos quatro artigos na LC disciplinando esse elemento, quais sejam os artigos 13 ao 16. Lembramos, no entanto, que a melhor forma de estudarmos a aplicabilidade desses elementos é através do estudo da Lei Estadual 12.670/96 ou de forma mais detalhada no próprio Decreto 24.569/97 (RICMS), em função de seus aspectos mais detalhados, próprios da regulamentação, que veremos adiante.

Um aspecto importante em relação à definição da Base de Cálculo inserto na LC 87/96, trata-se da composição das parcelas relativas à importação, bem como o disciplinamento do cálculo, como indicados abaixo:

- I) No caso das importações diversas parcelas poderão alterar ou compor a Base de Cálculo do ICMS, a saber:
  - a. o valor da mercadoria ou bem indicado na Declaração de Importação;
  - b. imposto de importação (II);
  - c. imposto sobre produtos industrializados (IPI);
  - d. imposto sobre operações de câmbio (IOF);
  - e. quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras;
  - f. todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;
  - g. seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;
  - h. frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.
  - i. o montante do ICMS integra sua própria base de cálculo.

**Estudo de Caso 1:** Vejamos um exemplo prático, em relação ao cálculo do ICMS na importação de uma mercadoria do exterior com os valores abaixo indicados na Declaração de Importação, relativos aos tributos e despesas aduaneiras:

Valor da Mercadoria: R\$ 15.657,87

II (20%): R\$ 3.131,57

IPI (10%): R\$ 1.565,78

PIS (2,1%): R\$ 328,82

COFINS (9,65%): R\$ 1.510,98

TAXA SISCOMEX: R\$ 313,15

ALÍQUOTA DE ICMS - CE: 18%

**Base de Cálculo** = (Valor da Mercadoria + II + IPI + PIS + COFINS + Taxa Siscomex + Demais Despesas) ÷ (1 - Alíquota devida do ICMS)

**Cálculo:** Inicialmente somamos o VALOR DA MERCADORIA + II + IPI + PIS + COFINS + TAXA SISCOMEX. Neste exemplo não há nenhuma outra despesa.

R\$ 15.657,87 + R\$ 3.131,57 + R\$ 1.565,78 + R\$ 328,82 + R\$ 1.510,98 + R\$ 313,15 = R\$ 22.508,17

**Quociente da divisão:**

(1 - Alíquota devida do ICMS)

(1 - 18%) = 1 - 18/100 = 1 - 0,18 = 0,82

BC = R\$ 22.508,17 / 0,82 = **R\$ 27.448,99**

Obs.: com esta divisão, incluímos o ICMS na base de cálculo, conforme determina a Lei Complementar 87/96.

**Valor do ICMS:** para encontrarmos o ICMS a ser recolhido na importação aplicamos diretamente a alíquota sobre esta base de cálculo:

Valor do ICMS = BC x Alíquota

Valor do ICMS = R\$ 27.448,99 x 18% = **R\$ 4.940,82**

- II) Outro tratamento específico previsto na LC 87/96, tem como finalidade a proteção dos estados destinatários, quando o legislador definiu qual o preço máximo a ser praticado pelas empresas, nas transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, localizados em Unidades Federadas distintas. Dessa forma o §4º do art. 13 assim estabeleceu em suas alíneas qual a base de cálculo do ICMS, a saber:
- o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;
  - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;
  - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

Obs.: O legislador cearense definiu esse mesmo tratamento nas transferências entre estabelecimentos também nas operações internas.

### 3. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA ESTADUAL

No sistema tributário brasileiro o ICMS tem a sua instituição prevista na Carta Constitucional de 1988 e nas Constituições das 27 unidades federadas. Por conta da competência concorrente entre as esferas de governo a própria carta constitucional reservou para a LC a definição dos núcleos das hipóteses de incidência tributária.

A partir daí são necessárias disposições complementares para que os tributos possam ser recolhidos pelos entes federados. No caso do ICMS encontramos as disposições da Lei Estadual e dos demais atos normativos.

#### 3.1. LEI ESTADUAL 12.670/1996 (ICMS)

O ICMS está instituído no Estado do Ceará por meio da Lei Estadual 12.670/96, de 30 de dezembro de 1996. Nela encontramos as disposições sobre o ICMS, sobre as normas gerais dessa tributação, sobre a administração dos tributos, sobre a fiscalização e penalidades.

A Lei Estadual 12.670/96 foi editada para adaptar as disposições da Legislação do Ceará aos novos preceitos da Lei Complementar 87/96.

Nesta lei estadual estão definidos os elementos essenciais à existência do ICMS e conforme citado anteriormente estudaremos dois desses elementos, a base de cálculo e as alíquotas.

Em função de sua importância e com o intuito de combater a “guerra fiscal” entre os Estados da Federação, a própria CF definiu regras limítrofes na definição das alíquotas e com esse mesmo objetivo, ficou reservada à Lei Complementar algumas definições relativas à base de cálculo.

Analisaremos a seguir, à luz da lei estadual esses dois importantes elementos, buscando compreender algumas peculiaridades excepcionais nesses dois elementos, deixando para a análise do RICMS, o maior detalhamento, que lhe é pertinente.

Da mesma forma como na LC 87/96, a base de cálculo em cada operação ou prestação leva em consideração os fatos geradores do ICMS. Dessa forma faremos uma abordagem um pouco mais didática e interpretativa da norma, de modo a explicitar os dispositivos legais indicados nos art. 28 ao 42 e em seguida apresentaremos de forma sucinta os dispositivos na lei que modificam essa BC, em relação às reduções legais.

- I) A regra geral para definir a base de cálculo nas operações de circulação de mercadoria, prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação e o fornecimento de alimentação é o próprio **valor dessas operações ou prestações**.
- II) Casos de arbitramento da BC estão previsto no artigo 37, conforme disposto abaixo:
  - a. não exibição ou entrega, à fiscalização, dentro do prazo da intimação, dos elementos necessários à **comprovação do valor real** da operação ou da prestação, nos casos de perda ou extravio de livros ou documentos fiscais;
  - b. fundada suspeita de que os **documentos fiscais não refletem o valor** real da operação ou da prestação;
  - c. declaração nos documentos fiscais, sem motivo justificado, de **valores notoriamente inferiores ao preço corrente** no mercado local ou regional das mercadorias ou dos serviços;
  - d. transporte ou estocagem de mercadorias **desacompanhadas de documentos fiscais** ou sendo estes inidôneos.

Em relação às reduções de Base de Cálculo, apresentaremos em linhas gerais as principais reduções previstas na Lei 12.670/96, quais sejam:

1. redução da base de cálculo dos produtos da **cesta básica**.
  - a. produtos com redução de BC em 61,11%, equivalente a uma alíquota de 7%, aplicado a um grupo de mais de 40 produtos, tais como arroz, açúcar, leite, café, margarina, produtos orgânicos com Selo Verde, dentre outros;
  - b. produtos com redução de BC em 33,33%, equivalente a uma alíquota de 12%, aplicado a um grupo de 12 produtos, tais como sabonete, absorvente, papel higiênico, xampu, dentre outros.
2. redução da base de cálculo nas prestações de serviço de transporte.
  - a. Essa redução de base de cálculo, diferente da redução dos produtos da Cesta Básica, não sofreu alterações com o advento da Lei

Estadual 16.177/2016, permanecendo m 58,82%, **equivalendo e uma alíquota de 7,41%**, após o advento da alíquota modal de 18%. Portanto essa é a nova carga tributária utilizada no serviço de transporte interestadual e intermunicipal de passageiros.

3. redução da base de cálculo nas prestações de serviço de comunicação.
  - a. Redução de BC em até 100% de um imposto já definido como carga tributária líquida de 8,96%, nas prestações de serviço de telecomunicação destinadas a empresas de telemarketing localizadas a, no mínimo, 60 (sessenta) km de Fortaleza e com a geração mínima de 1.000 (mil) empregos diretos.

### **3.2. LEI ESTADUAL 16.177/2016 (ALTERAÇÃO DAS ALÍQUOTAS)**

Diferentemente dos demais Estados da Região Nordeste, bem como da maioria das demais Unidades da Federação, o Estado do Ceará ainda não havia alterado sua alíquota modal de 17% para 18%. No entanto, em função de um acordo entre os Estados, bem como em função da crise econômica, o Governador encaminhou mensagem à Assembleia Legislativa alterando dentre outros dispositivos da Lei 12.670/96, a alíquota modal do ICMS, igualando-se assim a todos os demais Estados do Nordeste.

Por ter sido aprovada em 27 de dezembro de 2016, alguns dispositivos da Lei nº 16.177/2016 tiveram que observar o princípio constitucional da NOVENTENA, disposto na alínea "b" do inciso III do art.150 da Constituição Federal de 1988, como foi o caso da majoração das alíquotas, passando a vigorar portanto a partir de 01/04/2017, no entanto alguns outros dispositivos da lei já entraram em vigor a partir de 01/01/2017, por não necessitarem cumprir esse princípio.

Por tratar de diversas alterações, analisaremos desta lei apenas as alíquotas, no entanto o faremos através de uma análise mais detalhada do Decreto 24.569/1997 que veremos no próximo tópico.

### **3.3. DECRETO Nº 24.569/1997 (RICMS)**

Todos esses dispositivos constitucionais e legais, insertos nas leis complementares e nas leis estaduais, necessitam de um decreto regulamentador que define uma série de procedimentos que resultam nos comandos de apuração e recolhimento do imposto. Desse modo temos o nosso Regulamento do ICMS que foi aprovado no ano seguinte ao da promulgação da LC 87/96 e da respectiva Lei Estadual 12.670/96. Ao longo de todos esses anos esse RICMS já foi alterado uma infinidade de vezes, demonstrando assim a necessidade de que ele venha a ser reformado completamente.

A seguir apresentaremos os dispositivos legais que tratam da Base de Cálculo e das Alíquotas, à luz desse regulamento, com alguns comentários adicionais.

### 3.3.1. BASE DE CÁLCULO

Neste item estão relacionadas as bases de cálculo aplicadas a cada um dos Fatos Geradores do ICMS, pela ótica dos dois primeiros elementos (FG e BC). Assim, para cada espécie de fato gerador deverá haver um montante legalmente definido que servirá de base para o cálculo do imposto devido.

Para efeito didático, alteramos a ordem dos incisos para agrupar as bases de cálculo de acordo com a natureza dos Fatos Geradores.

*Art. 25. A base de cálculo do ICMS será:*

*I - o valor da operação:*

*a) na saída, a qualquer título, de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro do mesmo titular;*

*b) na transmissão a terceiro, de mercadoria depositada em armazém geral ou depósito fechado;*

*c) na transmissão de propriedade de mercadoria ou de título que a represente, quando a mercadoria não houver transitado pelo estabelecimento transmitente;*

*d) na opção de compra, feita pelo arrendatário, no arrendamento mercantil;*

*II - o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviços prestados, quando do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias;*

*III - o preço do serviço, na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via;*

*IV - no fornecimento de mercadoria com prestações de serviços:*

*a) o valor da operação, incluídos a mercadoria e os serviços prestados, quando não compreendido na competência tributária dos municípios, como definida em lei complementar;*

*b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, quando o serviço estiver compreendido na competência tributária dos municípios com indicação expressa de incidência do ICMS;*

*V – (Revogado)*

*VI - o valor da operação, acrescido do valor do IPI e Imposto de Importação e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente, quando da aquisição, em licitação promovida pelo poder público, de mercadoria ou bem importados do exterior e apreendidos ou abandonados;*

*VII - o valor da operação de que decorra a entrada, neste Estado, de energia elétrica, petróleo, lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;*

*VIII - em relação ao estoque de mercadoria, na hipótese de encerramento de atividade:*

*a) o valor da operação, quando alienada a contribuinte;*

*b) o valor da mercadoria inventariada, nos demais casos;*

*IX - o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização, quando das prestações onerosas de serviços de comunicação, feitas por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;*

*X - o valor da prestação, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com sua utilização, na hipótese dos incisos X e XI do artigo 3º;*

*XI - o valor, respectivamente, da operação ou da prestação sobre o qual foi cobrado o ICMS no Estado de origem:*

*a) quando da utilização por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada à operação ou prestação subsequente;*

*b) quando da entrada no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundo de outra unidade da Federação, destinados a consumo ou ativo permanente;*

c) quando da entrada neste Estado de mercadoria, bem ou serviço, oriundos de outra unidade da Federação, destinados a consumidor final, não contribuinte do ICMS;

XII - o montante correspondente ao valor da operação de entrada da mercadoria, nele incluídos os valores do IPI, se incidente, do seguro, do frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente da mercadoria, nas entradas das mercadorias sujeitas ao regime de pagamento antecipado do ICMS;

XIII - o valor da operação ou da prestação nas hipóteses não elencadas nos incisos anteriores;

XIV - na hipótese de mercadoria desacompanhada de documento fiscal, ou sendo este inidôneo, o valor desta no varejo ou, na sua falta, o valor em nível de atacado na respectiva praça, acrescido de 30% (trinta por cento), na inexistência de percentual de agregação específico para produto sujeito ao regime de substituição tributária.

§ 1º O valor a que se refere o inciso XI será o valor da operação, acrescido do valor do IPI, demais despesas, inclusive frete, quando este for de responsabilidade do destinatário.

§ 2º Na falta do valor a que se refere o inciso XI, tomar-se-á como parâmetro o valor constante no documento fiscal de origem.

§ 3º Na hipótese do inciso XI e parágrafo anterior, o ICMS devido será o valor resultante da aplicação, sobre a base de cálculo ali prevista, do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

§ 4º Integram a base de cálculo do ICMS:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque, indicação para fins de controle do cumprimento da obrigação tributária;

II - o valor correspondente a:

a) seguro, juro e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bonificações, bem como desconto condicionado;

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

§ 5º Não integra a base de cálculo do ICMS o montante do IPI, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos.

§ 6º Na saída de mercadoria para estabelecimento pertencente à mesma empresa, a base de cálculo do ICMS será:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

III - tratando-se de mercadoria não industrializada, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

§ 7º Nas operações e prestações interestaduais entre estabelecimentos de contribuintes diferentes, caso haja reajuste do valor depois da remessa ou da prestação, a diferença fica sujeita ao ICMS no estabelecimento do remetente ou do prestador.

§ 8º A base de cálculo do imposto não será inferior ao preço da mercadoria adquirida de terceiro ou ao valor da operação anterior, bem como ao custo da mercadoria, quando produzida ou fabricada pelo próprio estabelecimento, salvo motivo relevante, a critério da autoridade fazendária competente do seu domicílio fiscal.

§ 9º O valor apurado nos termos do parágrafo anterior, será acrescido das despesas acessórias vinculadas à operação.

§ 10. Integram a base de cálculo do ICMS incidente sobre a prestação de serviços de comunicação os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem assim aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.

§ 11. Na hipótese de contrato de demanda de potência, a base de cálculo do ICMS será o valor da energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada e medida no período de faturamento.

*Art.25-A. Relativamente às operações ou prestações que destinem mercadoria, bem ou serviço a consumidor final, não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade da Federação, observar-se-á o que se segue:*

*I – a base de cálculo será única, correspondendo ao valor da operação ou da prestação;*

*II – o contribuinte deverá emitir documento fiscal indicando, no campo próprio, a alíquota interestadual cabível;*

*III – o ICMS devido às unidades federadas de origem e de destino deverá ser calculado com a aplicação das seguintes fórmulas: “ICMS origem = BC x ALQ inter” e “ICMS destino = [BC x ALQ intra] - ICMS origem”, onde:*

*a) BC = base de cálculo do imposto;*

*b) ALQ inter = alíquota interestadual aplicável à operação ou prestação pela unidade federada de origem;*

*c) ALQ intra = alíquota interna aplicável à operação ou prestação pela unidade federada de destino;*

*IV – no cálculo do imposto devido à unidade federada de destino, o remetente deve calcular, separadamente, o imposto correspondente ao diferencial de alíquotas, por meio da aplicação, sobre a respectiva base de cálculo, do percentual correspondente:*

*a) à alíquota interna da unidade federada de destino, sem considerar o adicional de até 2% (dois por cento), conforme previsto na Lei Complementar nº37, de 2003;*

*b) ao adicional de até 2% (dois por cento), conforme previsto na Lei Complementar nº37, de 2003;*

*V – apurado o valor do imposto de que trata este artigo, o contribuinte deverá:*

*a) levar a débito, no campo próprio do livro Registro de Apuração do ICMS, o imposto devido a este Estado, para fins de apuração da Conta Gráfica do ICMS;*

*b) emitir Guia Nacional de Recolhimento Estadual (GNRE) e recolher o imposto devido em favor da unidade federada de destino.*

### **3.3.2. ALÍQUOTAS**

As alíquotas do ICMS no Ceará são definidas pela Lei 12.670/97, respeitadas as limitações constitucionais e a determinação do Senado Federal, quanto às operações e prestações interestaduais e de exportação. Como mencionado acima essas alíquotas sofreram alterações recentes, inseridas na Lei 16.177/2016.

Na Seção III do Capítulo IV do RICMS encontramos as disposições sobre as alíquotas aplicadas no Estado do Ceará.

*Art. 55. As alíquotas do ICMS são:*

*I - nas operações internas:*

*a) 28% (vinte e oito por cento) para bebidas alcoólicas, armas e munições, fogos de artifício, fumo, cigarros e demais artigos de tabacaria, aviões ultraleves e asas delta, rodas esportivas de automóveis, partes e peças de ultraleves e asas delta, e para os seguintes produtos, suas partes e peças: drones, embarcações e jet-skis;*

*b) 27% (vinte e sete por cento) para gasolina;*

*c) 25% (vinte e cinco) para energia elétrica, joia, querosene para aeronave, óleo diesel, álcool anidro e hidratado para fins combustíveis;*

Nas alíneas 'a', 'b' e 'c' estão relacionadas as mercadorias e tributadas com alíquota mais gravosa que a modal. Em alguns casos a seletividade no Ceará não atende ao requisito da essencialidade, previsto na Constituição.

*c-1) 12% (doze por cento) para contadores de líquido (NCM 9028.20) e medidor digital de vazão (NCM 9026.20.90);*

*d) 18% (dezoito por cento) para as demais mercadorias ou bens;*

Vale salientar que após a edição da Lei Complementar Estadual 37/2003 e alterações posteriores, alguns produtos considerados supérfluos, como bebidas alcoólicas, armas e munições, fumo, cigarro, energia elétrica, jóias, ultra-leve, asa delta e gasolina, sofreram um acréscimo de 2% em suas alíquotas, com a finalidade de compor o Fundo Estadual de Combate à Pobreza – FECOP.

*II - nas prestações internas:*

*a) 28% (vinte e oito por cento), para serviço de comunicação;*

Após a edição da Lei Complementar Estadual 37/2003, os serviços de comunicação onerosos sofreram um acréscimo de 2% em suas alíquotas, com a finalidade de compor o Fundo Estadual de Combate à Pobreza – FECOP.

*b) 18% (dezoito por cento) para serviço de transporte intermunicipal;*

*c) 12% (doze por cento), para a prestação de serviço de transporte aéreo;*

*III - nas operações e prestações interestaduais:*

*a) 4% (quatro por cento), nas prestações de serviço de transporte aéreo de passageiro, carga e mala postal;*

Nos casos de transporte de carga aérea e mala postal a tributação será de 4%. É a definição da Resolução do Senado 95/96. Aplica-se na prática ao transporte de cargas e de mala postal, pois o serviço de transporte aéreo de passageiros está protegido da incidência por decisão do STF (ADI 1600).

*b) 4% (quatro por cento), para as mercadorias ou bens importados do Exterior por contribuinte do imposto, desde que:*

*1. não tenham sido submetidos a processo de industrialização; ou*

*2. ainda que submetidos a processo de industrialização, resultem em mercadorias ou bens com conteúdo de importação superior a 40% (quarenta por cento);*

Conforme Resolução 13/2012 do Senado Federal aplica-se a alíquota de 4% às operações interestaduais com mercadorias anteriormente importadas do exterior.

*c) 12% (doze por cento), para as demais operações ou prestações com mercadorias ou bens destinados a pessoas físicas ou jurídicas, contribuintes ou não do imposto;*

Na remessa de mercadoria ou na prestação de serviço destinado a pessoas físicas ou jurídicas, contribuinte ou não no ICMS, estabelecido em outra unidade federada a alíquota no Estado do Ceará será de 12%, independentemente da região do destino.

*§ 1º Para efeito de aplicação da alíquota a que se refere a alínea "a" do inciso I, deste artigo, entende-se por jóia toda peça em ouro, platina ou prata associada ao ouro ou quaisquer artefatos nele incrustados ou não, pedra preciosa, semipreciosa e pérola, inclusive relógios encaixados nos referidos metais, exceto as peças cujos metais tenham teor de pureza inferior a 16 quilates.*

*§ 2º Em relação às mercadorias importadas do exterior do País, sujeitas à alíquota de 4% (quatro por cento) quando destinadas à comercialização em outra unidade da Federação, conforme a Resolução nº 13, de 25 de abril de 2012, do Senado Federal, poderá ser aplicada essa mesma alíquota por ocasião do desembaraço aduaneiro, segundo termos e condições estabelecidos em ato do Secretário da Fazenda.*

*§ 3º O disposto no § 2º deste artigo, nas importações realizadas por empresa detentora de Regime Especial de Tributação, nos termos da Lei nº 14.237, de 10 de novembro de 2008,*

*poderá ser aplicado cumulativamente com as disposições da Lei nº 13.025, de 20 de junho de 2000.*

*§4º O disposto na alínea “b” do inciso III do caput deste artigo não se aplica:*

*I – às mercadorias ou bens importados do Exterior que não tenham similar nacional, a serem definidos em lista editada pelo Conselho de Ministros da Câmara de Comércio Exterior (CAMEX);*

*II – aos bens produzidos em conformidade com os processos produtivos básicos de que tratam o Decreto-Lei nº288, de 28 de fevereiro de 1967, e as Leis Federais nºs 8.248, de 23 de outubro de 1991, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, 10.176, de 11 de janeiro de 2001, e 11.484, de 31 de maio de 2007;*

*III – às operações que destinem gás natural importado do Exterior a outras unidades da Federação.*

*Art. 56. As alíquotas internas são aplicadas quando:*

*Para efeito de aplicação de alíquotas consideram-se também operações e prestações internas os casos previstos neste parágrafo.*

*I - o remetente ou o prestador e o destinatário de mercadoria ou serviços estiverem situados neste Estado;*

*II - da entrada de mercadoria ou bem importados do exterior;*

*III - da entrada, neste Estado, de energia elétrica, petróleo e lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;*

*IV - da prestação de serviços de transporte iniciado ou contratado no exterior, e de comunicação transmitida ou emitida no estrangeiro e recebida neste Estado;*

*V - o destinatário de mercadoria ou serviços, localizado em outro Estado, não for contribuinte do ICMS (Obs.: esse dispositivo não poderá ser aplicado, pois conflita com a EC 87/2015);*

*VI - da arrematação de mercadoria ou bem.*

## 4. NOVOS PROCEDIMENTOS REFERENTES AO ICMS NO CEARÁ

### 4.1. Nota Fiscal Avulsa (Modelo Nacional)

O Estado do Ceará, através da Secretaria da Fazenda implementou a partir de 01 de janeiro de 2018 um novo modelo de Nota Fiscal Avulsa, dessa feita em obediência ao modelo nacional de Nota Fiscal Eletrônica, disposto no Ajuste SINIEF n.º 7, de 3 de julho de 2009, abandonando definitivamente o modelo de NFA Impresso. Com mais esse avanço o Fisco Estadual, alinha-se aos demais Estados da Federação que já adotaram esse documento eletrônico, que poderá ser consultado tanto no Portal Nacional como no Portal Estadual da NFE.

A base legal dessa obrigatoriedade ocorreu com o a publicação do Decreto nº 32.488, de 08 de janeiro de 2018, com as seguintes premissas:

- a) Tipo: **Nota Fiscal Avulsa** (NFA);
- b) Modelo: **55**
- c) Usuários:
  - i. por **produtor rural** que não possua nota fiscal própria;
  - ii. por **órgão público**, inclusive autarquia federal, estadual e municipal, quando não obrigados à inscrição no Cadastro Geral da Fazenda (CGF);
  - iii. por **pessoas não inscritas no CGF**;
  - iv. por **Microempreendedor Individual** (MEI).
- d) Demais operações:
  - i. **complementação** do ICMS que vier destacado na nota fiscal originária;
  - ii. para regularização ou liberação em trânsito de mercadorias que tenham sido objeto de **auto de infração**;
  - iii. quando **não se exigir nota fiscal própria**, inclusive em operação promovida por não contribuinte do ICMS;
- e) Proibições de Uso:
  - i. operações realizadas com **aparelhos celulares**, exceto quando se tratar de importação;
  - ii. operações realizadas com **armas de fogo**, exceto quando se tratar de importação ou quando devidamente autorizada por órgão competente.
- f) Pedido de Emissão:
  - i. no sitio eletrônico <https://www.sefaz.ce.gov.br/>;
  - ii. Cadastro prévio do usuário no Ambiente Seguro da Sefaz.
- g) Dispensado o Uso da NFE (operações internas no Estado do Ceará):
  - i. movimentação de objetos de **uso pessoal** de pessoas físicas;
  - ii. trânsito de **animais** não sujeitos à cobrança do ICMS;
  - iii. movimentação de **bens de propriedade de pessoas jurídicas** não contribuintes do ICMS;

- iv. **movimentação de bens** em outras situações que não comportem a cobrança do ICMS.
  
- h) Identificação do usuário no Ambiente Seguro da Sefaz:
  - i. **Pessoa Física** – CPF
  - ii. **Pessoa Jurídica** – CNPJ da empresa e CPF do Representante Legal;
  - iii. **Produtor Rural** – CPF e/ou Inscrição Estadual (CGF);
  
- i) Autorização de Uso:
  - i. O uso da NFA somente poderá ocorrer após sua autorização pelo Fisco;
  - ii. A **assinatura digital** da NFA é da SEFAZ;
  - iii. A autorização não implica validação das informações nela contidas;
  - iv. Nas operações com cobrança de ICMS, a autorização requer o pagamento prévio do imposto;
  - v. Poderá ser considerada inidônea caso tenha sido emitida ou utilizada com dolo, fraude, simulação ou erro;
  
- j) Documento Auxiliar da Nota Fiscal Avulsa (**DANFA**):
  - i. Representação Gráfica da NFA;
  - ii. Utilizado para acompanhar o trânsito da mercadoria ou bem;
  - iii. Caso o DANFA tenha destaque do ICMS, este deverá ser acompanhado do Documento de Arrecadação Estadual (DAE);
  - iv. Dispensa o DAE nos casos de devolução de mercadorias.
  
- k) **Cancelamento** da NFA:
  - i. Cancelamento somente poderá ocorrer em até **24 (vinte e quatro) horas**, desde que não tenha ocorrido a circulação da mercadoria;
  - ii. Em caso de desistência da operação, devidamente justificada no registro de Eventos de Cancelamento, o cancelamento de forma extemporânea poderá ocorrer em até **720 (setecentas e vinte) horas**;
  
- l) **Taxa** de Fiscalização e Prestação de Serviço Público:
  - i. Será cobrada Taxa pela emissão da NFA, exceto nos casos pagamento do ICMS quando devido;
  - ii. O MEI estará dispensado do pagamento da Taxa;
  - iii. O cancelamento da NFA não implicará em devolução da Taxa recolhida;
  - iv. Não será exigida a taxa nos casos de regularização de mercadoria decorrente de pagamento de auto de infração;

## 4.2. DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS

Considerando os que em todas as operações estão sendo utilizados documentos fiscais eletrônicos e que a escrituração obrigatória para todos os contribuintes do ICMS no Ceará passou a ser a EFD, restou necessário alterar os procedimentos referentes às devoluções de mercadorias, tanto por pessoas físicas como pessoas jurídicas, contribuintes ou não do ICMS. Dessa forma foi editado o Decreto N.º 32.548, de 15 de março de 2018, em que foram alterados artigos do Decreto 24.569/97. A seguir apresentamos essas alterações.

### I) Subseção I – Operações de Devolução de Mercadoria, Realizadas entre Contribuintes:

#### a. Alteração do Art. 672

*"Art. 672. Na devolução de mercadorias realizada entre contribuintes do ICMS, será permitido o crédito do ICMS pago relativamente à sua entrada, observados os seguintes procedimentos:*

*I - pelo estabelecimento que fizer a devolução:*

*a) emitir NF-e com indicação do número, data da emissão e valor da operação constante do documento originário, bem como do imposto relativo às quantidades devolvidas, consignando como natureza da operação "Devolução de mercadoria";*

*b) utilizar o DANFE para acompanhar o trânsito das mercadorias acobertadas pela NF-e de que trata a alínea "a" deste inciso;*

*c) escriturar no registro de saídas da Escrituração Fiscal Digital (EFD) a NF-e de que trata a alínea "a" deste inciso;*

*II - pelo estabelecimento que receber as mercadorias em devolução:*

*a) escriturar no registro de entradas da EFD a NF-e a que se refere a alínea "a" do inciso I deste artigo;*

*b) provar, pelos seus registros contábeis e fiscais e demais elementos de sua escrita, a restituição ou crédito de seu valor ou a substituição da mercadoria." (NR)*

### II) Subseção II - Operações de Devolução de Mercadoria, Realizadas por Pessoa Física ou Jurídica não Obrigada à Emissão de Documento Fiscal

#### b. Alteração do Art. 674:

*"Art. 674. No caso de mercadoria não entregue ao destinatário nas operações dentro deste Estado, seu retorno far-se-á acobertado pela nota fiscal emitida por ocasião da saída pelo remetente, ou pelo DANFE.*

*Parágrafo único. O procedimento indicado neste artigo será adotado pelo remetente, para o mesmo efeito, em relação à mercadoria que, não retornando ao estabelecimento, seja*

*enviada a destinatário diverso daquele indicado na nota fiscal, caso em que o remetente emitirá nova nota fiscal, com o destaque do ICMS, em nome do novo destinatário.” (NR)*

**c. acréscimo do art. 674-A:**

*“Art. 674-A. No caso de mercadorias não entregues ao destinatário em operações interestaduais, o seu retorno à origem deverá ser feito com o DANFE da mesma NF-e emitida por ocasião da saída pelo remetente, com o devido registro nos sistemas de informática da Secretaria da Fazenda (SEFAZ) quando da passagem pelo primeiro posto fiscal deste Estado.*

*§ 1.º Na hipótese do caput deste artigo, o direito à exclusão do débito do imposto ou ao crédito do ICMS pago, conforme o caso, será admitido quando do processamento da nota fiscal de entrada do remetente referenciando a NFe emitida por ocasião da saída no campo próprio (Documentos Fiscais Referenciados) da NF-e de entrada, com indicação da chave de acesso.*

*§ 2.º Quando da recusa do recebimento de mercadoria originária de outra unidade da Federação, na falta de registro nos sistemas da SEFAZ da saída da mercadoria deste Estado, o reconhecimento da operação de retorno dar-se-á mediante requerimento à SEFAZ com a apresentação da NF-e de entrada emitida pelo remetente.*

*§ 3.º Quando da recusa do recebimento de mercadoria por destinatário sediado em outra unidade da Federação, na falta de registro da saída ou da entrada nos sistemas da SEFAZ, o reconhecimento da operação dar-se-á mediante requerimento à SEFAZ com a apresentação da NF-e de entrada emitida pelo próprio remetente.*

*§ 4.º O procedimento indicado neste artigo será adotado pelo remetente, para o mesmo efeito, em relação à mercadoria que, não retornando ao estabelecimento, seja remetida a destinatário diverso daquele indicado na NFe, caso em que o remetente emitirá nova NF-e com o destaque do ICMS, em nome do novo destinatário.*

*§ 5.º O direito ao aproveitamento do crédito ou à exclusão do débito de que trata este artigo somente será reconhecido se o retorno ocorrer no prazo de 60 (sessenta) dias contados da data da saída do estabelecimento remetente.*

*§ 6.º Na hipótese do caput deste artigo, quando a saída da mercadoria for acobertada pela Nota Fiscal de Produtor, o retorno à origem deverá ser acobertado por nota fiscal avulsa emitida pelo fisco do destino ou no primeiro posto fiscal por onde a mercadoria entrar neste Estado.”*

Na subseção III, que trata das Operações com Partes e Peças Substituídas em Virtude de Garantia, foi revogado o Art. 675-G, por tratar-se de um procedimento de devolução de mercadorias e estar contemplado no novo artigo 674-A.

### 4.3. MANIFESTO DE DOCUMENTO FISCAL ELETRÔNICO (MDFE)

O Decreto N.º 32.543, de 08 de março de 2018 instituiu e disciplinou a emissão do Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais (MDF-e), adotado nacionalmente através do o Ajuste SINIEF nº 21, de 2010.

Vejamos os principais dispositivos desse decreto:

*"Art. 1.º O Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais (MDF-e), modelo 58, é o documento fiscal, de existência apenas digital, cuja validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emitente e pela Autorização de Uso de MDF-e, expedida pela Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (SEFAZ).*

*Parágrafo único. Os contribuintes obrigados à emissão do MDF-e, instituído pelo Ajuste SINIEF n.º 21/10 e utilizado em substituição ao Manifesto de Carga, modelo 25, devem obedecer ao disposto neste Decreto." (GN)*

Usuários do MDF-e:

- a. Contribuinte **emitente** de Conhecimento de Transporte Eletrônico (CTe),
- b. Contribuinte **emitente** de Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) no transporte de bens ou mercadorias realizadas em **veículos próprios ou arrendados**, ou na contratação de transportador autônomo de cargas.
- c. Contribuinte **destinatário** das mercadorias ou bens, quando este for o responsável pelo transporte e esteja credenciado a emitir NF-e.

O MDF-e deverá ser emitido em todas as operações e prestações internas, interestaduais e com o exterior, exceto nas operações dentro do próprio município, sempre que haja transbordo, redespacho, subcontratação ou substituição do veículo, do motorista, de contêiner ou inclusão de novas mercadorias ou documentos fiscais, bem como na hipótese de retenção imprevista de parte da carga transportada.

Vigência:

*"Art. 18. Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, exceto quanto a obrigatoriedade de emissão do MDF-e nas prestações internas de serviço de transporte, cujo início dos efeitos será a partir de **1.º de março de 2018**." (GN)*

Considerando que o Decreto somente foi publicado no Diário Oficial do Estado no dia 12/03/2018, o mesmo não poderia retroagir para vigência a partir de 01/03/2018, dessa forma deverá ser publicado um novo Decreto alterando essa data de vigência para **01/05/2018**.

## 5. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

### 5.1. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

Para efeito de otimizar a arrecadação as administrações tributárias estaduais elegeram um conjunto de mercadorias sobre as quais o imposto deve ser cobrado de forma antecipada, por retenção, englobando todas as operações que venham ocorrer até a sua comercialização final.

Centralizando a arrecadação em grandes e poucos contribuintes, fica garantido o imposto relativo a operações que seriam efetuadas por milhares de atacadistas e varejistas espalhados por todo o território de cada unidade federada.

Abaixo apresentamos alguns dos dispositivos inseridos na legislação tributária cearense, que dispõem acerca das regras gerais da Substituição Tributária, no entanto boa parte desses dispositivos estão em desacordo com o novo Convênio ICMS 52/2017, que revogou o Convênio 81/93 e deu um novo tratamento a Substituição Tributária no país, com vigência a partir de 01/01/2018.

Lembramos por fim que no limiar de 2017 a presidente do STF, Ministra Carmem Lúcia, suspendeu os efeitos das **cláusulas 8ª a 14ª, 16ª, 24ª e 26ª do Convênio ICMS nº 52/2017**, tendo em vista “manifesta dificuldade de reversão dos efeitos decorrentes das medidas impugnadas, se tanto vier a ser o resultado”, atendendo em parte a ADI 5866, ajuizada pela Confederação Nacional da Indústria (CNI).

### 5.2. NOVAS REGRAS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PREVISTAS NO CONVÊNIO ICMS 52/2017

Conforme disposto na cláusula primeira do Convênio ICMS 52/2017, todos convênios e protocolos que tratem de ST deverão observar esse novo comando, numa clara demonstração de que o convênio 81/93 estava sendo revogado. Os dois parágrafos dessa cláusula tratam respectivamente do recolhimento do DIFAL quando da venda dessa mercadoria para uso ou consumo ou ativo imobilizado de contribuintes do ICMS localizado em outra UF, bem como do ICMS Antecipado com encerramento de tributação, modalidade de tributação não utilizada no Ceará.

*Cláusula primeira – Os convênios e protocolos celebrados pelas unidades federadas para fins de substituição tributária do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) devido nas operações subsequentes observarão o disposto neste convênio.*

*§ 1º O disposto no caput aplica-se também ao imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna da unidade federada de destino e a alíquota interestadual incidente sobre as operações interestaduais com bens e mercadorias destinadas ao uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário contribuinte do imposto.*

*§ 2º As referências feitas ao regime da substituição tributária também se aplicam ao regime da antecipação do recolhimento do ICMS com encerramento de tributação.*

A cláusula segunda trata da garantia de autonomia dos entes federados, indicando que cada UF adotará a ST nas operações interestaduais dependendo da celebração de acordo específico entre os entes federados.

*Cláusula segunda – O regime de substituição tributária nas operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelas unidades federadas interessadas.*

*Parágrafo único. A critério da unidade federada de destino, a instituição do regime de substituição tributária dependerá, ainda, de ato do Poder Executivo para internalizar o acordo específico celebrado pelas unidades federadas interessadas.*

A cláusula terceira reafirma o disposto na LC 123/2006, que a ST se aplica a todos os contribuintes, inclusive os optantes pelo Simples Nacional.

*Cláusula terceira – Este convênio se aplica a todos os contribuintes do ICMS, optantes ou não pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional - instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.*

A cláusula quarta trata de procedimentos a serem adotados pelos Estados em suas legislações específicas, definindo que caso o Estado adote a ST nas operações interestaduais, deverá adotar o mesmo tratamento nas operações internas.

*Cláusula quarta – O sujeito passivo por substituição tributária observará as normas da legislação tributária da unidade federada de destino do bem e da mercadoria.*

*§ 1º A unidade federada que instituir o regime de substituição tributária nas operações interestaduais a ela destinadas, deverá instituí-lo, também, em relação às operações internas, aplicando-se, no que couber, o disposto neste convênio.*

*§ 2º Os acordos firmados entre as unidades federadas poderão estabelecer normas específicas ou complementares às estabelecidas neste convênio.*

A cláusula quinta excluiu alguns produtos das regras desse convênio 52/2017, deixando-os para serem regulamentados através de convênio específico, como segue:

*Cláusula quinta – As regras relativas à substituição tributária serão tratadas em convênios específicos celebrados entre as unidades da federação em relação aos segmentos, bens e mercadorias a seguir descritos:*

*I – energia elétrica;*

*II – combustíveis e lubrificantes;*

*III – sistema de venda porta a porta;*

*IV – veículos automotores cujas operações sejam efetuadas por meio de faturamento direto para consumidor.*

A cláusula sexta conceitua diversos dispositivos insertos no convênio, que já definidos anteriormente no Convênio 92/2015, relativos ao CECT – Código Especificador da Substituição Tributária, porém as regras a serem preservadas foram inseridas nesse novo convênio, considerando que citado convênio 92/2015 será revogado a partir de 01/01/2018.

*Cláusula sexta – Para fins deste convênio, considera-se:*

*I – **segmento**: o agrupamento de itens de bens e mercadorias com características assemelhadas de conteúdo ou de destinação, conforme previsto no Anexo I;*

*II – **item de segmento**: a identificação do bem, da mercadoria ou do agrupamento de bens e mercadorias dentro do respectivo segmento;*

*III – **especificação do item**: o desdobramento do item, quando o bem ou a mercadoria possuir características diferenciadas que sejam relevantes para determinar o tratamento tributário para fins do regime de substituição tributária;*

*IV – **CEST**: o código especificador da substituição tributária, composto por 7 (sete) dígitos, sendo que:*

*a) o primeiro e o segundo correspondem ao segmento do bem e mercadoria;*

*b) o terceiro ao quinto correspondem ao item de um segmento de bem e mercadoria;*

*c) o sexto e o sétimo correspondem à especificação do item;*  
**(GN)**

Ressalte-se ainda que o inciso V desta cláusula conceitua o que são empresas interdependentes, dessa feita com um maior detalhamento do conceito já definido no parágrafo único do art. 17 da LC 87/96 e no parágrafo único do art. 30 do Dec. 24.569/97 (RICMS). Lembramos que esse conceito de interdependência tratado nesses últimos dispositivos, referia-se apenas de disciplinamento de regras relativas ao serviço de transporte, dessa feita, este conceito foi ampliado para atender as regras de exclusão da Substituição Tributária nas operações interestaduais, aos moldes do que seria uma transferência entre estabelecimentos da mesma empresa (exceto quando o destinatário for varejista).

### **LC 87/96**

*Art. 17 (...)*

*Parágrafo único. Considerar-se-ão interdependentes duas empresas quando:*

*I - uma delas, por si, seus sócios ou acionistas, e respectivos cônjuges ou filhos menores, for titular de mais de cinquenta por cento do capital da outra;*

*II - uma mesma pessoa fizer parte de ambas, na qualidade de diretor, ou sócio com funções de gerência, ainda que exercidas sob outra denominação;*

*III - uma delas locar ou transferir a outra, a qualquer título, veículo destinado ao transporte de mercadorias.*

**Dec. 24.569/97**

Art. 30 (...)

*Parágrafo único. Considerar-se-ão interdependentes duas empresas quando:*

*I - uma delas, por si, seus sócios ou acionistas, e respectivos cônjuges ou companheiros reconhecidos por lei ou filhos menores, for titular de mais de 50% (cinquenta por cento) do capital da outra;*

*II - uma mesma pessoa fizer parte de ambas, na qualidade de diretor ou sócio com funções de gerência, ainda que exercidas sob outra denominação;*

*III - uma delas locar ou transferir a outra, a qualquer título, veículo destinado ao transporte de mercadoria.*

**Convênio ICMS 52/2017**

Cláusula sexta (...)

*V - que as empresas são interdependentes quando:*

*a) uma delas, por si, seus sócios ou acionistas, e respectivos cônjuges e filhos menores, for titular de mais de 50% (cinquenta por cento) do capital da outra;*

*b) uma delas tiver participação na outra de 15% (quinze por cento) ou mais do capital social, por si, seus sócios ou acionistas, bem assim por intermédio de parentes destes até o segundo grau e respectivos cônjuges, se a participação societária for de pessoa física;*

*c) uma mesma pessoa fizer parte de ambas, na qualidade de diretor, ou sócio com funções de gerência, ainda que exercidas sob outra denominação;*

*d) consideradas apenas as operações com destino a determinada unidade federada, uma tiver vendido ou consignado à outra, no ano anterior, mais de 20% (vinte por cento), no caso de distribuição com exclusividade em determinada área do território da unidade federada de destino, e mais de 50% (cinquenta por cento), nos demais casos, do seu volume de vendas para a unidade federada de destino;*

*e) consideradas apenas as operações com destino a determinada unidade federada, uma delas, por qualquer forma ou título, for a única adquirente, de um ou de mais de um dos produtos da outra, ainda quando a exclusividade se refira à padronagem, marca ou tipo do produto;*

*f) uma vender à outra, mediante contrato de participação ou ajuste semelhante, produto que tenha fabricado ou importado;*

*g) uma delas promover transporte de mercadoria utilizando veículos da outra, sendo ambas contribuintes do mesmo segmento;*

*h) uma tiver adquirido ou recebido em consignação da outra, no ano anterior mais de 50% (cinquenta por cento) do seu volume total de aquisições.*

A cláusula sétima elenca os 25 segmentos indicados no Anexo I e detalhados nos Anexos II ao XXVI, os quais tratam dos bens e mercadorias passíveis de

sujeição ao regime de substituição tributária, com critérios e obrigações definidas por cada ente da federação.

*Cláusula sétima – Os bens e mercadorias passíveis de sujeição ao regime de substituição tributária são os identificados nos Anexos II ao XXVI, de acordo com o segmento em que se enquadrem, contendo a sua descrição, a classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul baseada no Sistema Harmonizado (NCM/SH) e um CEST.*

*§ 1º Na hipótese de a descrição do item não reproduzir a correspondente descrição do código ou posição utilizada na NCM/SH, o regime de substituição tributária em relação às operações subsequentes será aplicável somente aos bens e mercadorias identificadas nos termos da descrição contida neste convênio.*

*§ 2º As reclassificações, agrupamentos e desdobramentos de códigos da NCM/SH não implicam em inclusão ou exclusão de bem e mercadoria, classificados no código da referida nomenclatura, do regime de substituição tributária.*

*§ 3º Na hipótese do § 2º, o contribuinte deverá informar nos documentos fiscais o código NCM/SH vigente, observado o mesmo tratamento tributário atribuído ao bem e mercadoria antes da reclassificação, agrupamento ou desdobramento.*

*§ 4º As situações previstas nos §§ 2º e 3º não implicam alteração do CEST.*

*§ 5º Os bens e mercadorias relacionados nos Anexos II a XXVI sujeitos ao regime de substituição tributária em cada unidade federada serão divulgados pela Secretaria Executiva do CONFAZ, na forma prevista em Ato COTEPE.*

*§ 6º Os convênios e protocolos, bem como a legislação interna das unidades federadas, ao instituir o regime de substituição tributária, deverão reproduzir, para os itens que implementarem, o CEST, a classificação na NCM/SH e as respectivas descrições constantes nos Anexos II a XXVI.*

*§ 7º A exigência contida no § 6º não obsta o detalhamento do item, nas hipóteses em que a base de cálculo seja o Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF) ou o preço sugerido, desde que não restrinja ou amplie o alcance da descrição constante nos Anexos II a XXVI.*

A cláusula oitava defina a responsabilidade por substituição tributária, referente aos fatos geradores indicados na cláusula primeira, além de definir a responsabilidade do destinatário, quando o remetente não houver retido o ICMS ST no todo ou em parte.

*Cláusula oitava – O contribuinte remetente que promover operações interestaduais com bens e mercadorias especificadas em convênio ou protocolo que disponha sobre o regime de substituição tributária será o responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes devido à unidade*

*federada de destino, mesmo que o imposto tenha sido retido anteriormente.*

*§ 1º A responsabilidade prevista no caput desta cláusula aplica-se também ao imposto correspondente à **diferença entre a alíquota interna da unidade federada de destino e a alíquota interestadual** incidente sobre as operações interestaduais com bens e mercadorias especificadas em convênio ou protocolo que disponha sobre o regime de substituição tributária e destinadas ao uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário.*

*§ 2º O destinatário de bens e mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, inclusive o varejista, é **responsável pelo imposto** devido à unidade federada de destino por substituição tributária, **quando o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto**, salvo disposição em contrário prevista na legislação da unidade destinatária. (GN) <sup>1</sup>*

A cláusula nova trata dos casos em que não se aplica a Substituição Tributária dos produtos elencados nos Anexos II a XXVI, repetindo assim o que já previam as normas anteriores. Dois novos dispositivos, foram tratados nessa cláusula, o primeiro trata da não aplicação da ST nas operações interestaduais, quando a mesma for adotada nas operações internas. Essa é uma boa novidade pois com base nesse dispositivo poderemos continuar com as regras internas de ST. A segunda inovação na verdade é apenas uma ampliação da norma já prevista no Convênio 149/2015 (revogado), que dispõe sobre a não aplicação da ST nas operações interestaduais de bens e mercadorias produzidas em escala industrial não relevante, nos termos do § 8º do art. 13 da Lei Complementar nº 123/06. As diversas excepcionalidades inseridas nos parágrafos dessa cláusula, a maioria delas de caráter regional, a meu ver complicaram ainda mais esse tratamento tributário, requerendo tanto dos contribuintes como dos Fiscos, um maior grau de controle dessas operações.

*Cláusula nona – O regime de substituição tributária não se aplica:*

*I - às operações interestaduais que destinem bens e mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária a estabelecimento industrial fabricante do mesmo bem e mercadoria, assim entendido aquele classificado no mesmo CEST;*

*II - às transferências interestaduais promovidas entre estabelecimentos do remetente, exceto quando o destinatário for estabelecimento varejista;*

*III - às operações interestaduais que destinem bens e mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto*

---

<sup>1</sup> Destacamos em VERMELHO as cláusulas 8ª a 14ª, 16ª, 24ª e 26ª do Convênio ICMS nº 52/2017, que tiveram seus efeitos suspensos liminarmente pela presidente do STF, Ministra Carmem Lúcia, atendendo em parte a ADI 5866, ajuizada pela Confederação Nacional da Indústria (CNI).

*intermediário ou material de embalagem, desde que este estabelecimento não comercialize o mesmo bem ou mercadoria;*

*IV - às operações interestaduais que destinem bens e mercadorias a estabelecimento localizado em unidade federada que lhe atribua a condição de substituto tributário em relação ao ICMS devido na operação interna;*

*V - às operações interestaduais com bens e mercadorias produzidas em escala industrial não relevante, nos termos deste convênio.*

*§ 1º Ficam as unidades federadas de destino autorizadas a não aplicar o regime de que trata o caput nas operações entre estabelecimentos de empresas interdependentes, exceto se o destinatário for varejista, observado o disposto no § 6º da cláusula décima primeira.*

*§ 2º Em substituição ao inciso I do caput, não se aplica o regime de substituição tributária nas operações interestaduais destinadas a estabelecimento industrial localizado no Estado de São Paulo que seja fabricante de bem e mercadoria pertencentes ao mesmo segmento.*

*§ 3º Em substituição ao disposto no inciso II, nas transferências interestaduais destinadas aos Estados de Alagoas, Bahia, Minas Gerais, Paraíba e Rio de Janeiro, o regime de que trata o caput não se aplica quando promovidas entre estabelecimentos do industrial fabricante, exceto quando destinada a estabelecimento varejista.*

*§ 4º Para aplicação do disposto no § 3º, em se tratando de transferência para estabelecimento distribuidor, atacadista, depósito ou centro de distribuição, estes deverão operar exclusivamente com produtos fabricados por estabelecimento industrial de mesma titularidade.*

*§ 5º O regime de que trata o caput não se aplica, também, às operações interestaduais promovidas por contribuintes varejistas com destino a estabelecimento de contribuinte não varejista localizado no Estado de São Paulo.*

*§ 6º Para os efeitos desta cláusula, não se considera industrialização a modificação efetuada no bem ou na mercadoria pelo estabelecimento comercial para atender à especificação individual do consumidor final.*

*§ 7º Na hipótese desta cláusula, exceto em relação ao inciso V do caput, a sujeição passiva por substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário, salvo disposição em contrário na legislação da unidade federada de destino.*

*§ 8º Nas hipóteses de inaplicabilidade do regime de substituição tributária tratadas nesta cláusula, o sujeito passivo indicará, no campo "Informações Complementares" da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) que acobertar a operação, o dispositivo em que se fundamenta a referida inaplicabilidade.*

Nas cláusulas décima e décima primeira verificamos o tratamento específico quanto ao cálculo do imposto retido. Nesse tópico não ocorreram muitas alterações acerca da forma de identificação do valor a ser cobrado por Substituição Tributária,

mantendo-se o disposto na própria LC 87/96, quais sejam, o preço fixado por órgão competente, o preço médio ponderado, o preço sugerido pelo fabricante ou importador ou ainda a Margem de Valor Agregado (MVA).

*Cláusula décima – A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária em relação às operações subsequentes será o valor correspondente ao preço final a consumidor, único ou máximo, **fixado por órgão público** competente.*

*Cláusula décima primeira – Inexistindo o valor de que trata a cláusula décima, a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária em relação às operações subsequentes corresponderá, conforme definido pela legislação da unidade federada de destino, ao:*

*I - Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF);*

*II - preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador;*

*III - preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de **Margem de Valor Agregado (MVA) estabelecido na unidade federada de destino ou prevista em convênio e protocolo**, para a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária, observado o disposto nos §§ 1º e 2º. (GN)*

Uma novidade nesse convênio é que cada UF definirá em sua legislação específica, qual a MVA Original a ser aplicada às mercadorias ou bens sujeitos a ST. Referida regra de MVA e outras definições específicas da tributação das UF serão publicadas no Portal Nacional da Substituição Tributária disponibilizado no sítio eletrônico do CONFAZ, instituído pelo Convênio ICMS 18/2017. Apresentaremos a seguir os §§ 1º e 2º da cláusula décima primeira, para em seguida mostrarmos um exemplo prático do cálculo de uma MVA Ajustada.

*Cláusula décima primeira – (...)*

*§ 1º Nas operações interestaduais com as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, quando o coeficiente a que se refere o inciso IV deste parágrafo for maior que o coeficiente correspondente à alíquota interestadual, para efeitos de apuração da base de cálculo com utilização de MVA, esta será ajustada à alíquota interestadual aplicável, observada a fórmula "MVA ajustada =  $\{[(1 + \text{MVA-ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1\} \times 100$ ", onde:*

*I - "MVA ajustada" é o percentual correspondente à margem de valor agregado a ser utilizada para apuração da base de cálculo relativa à substituição tributária na operação interestadual;*

*II - "MVA-ST original" é o coeficiente correspondente à margem de valor agregado estabelecida na legislação da unidade federada de destino ou previsto nos respectivos convênios e protocolos;*

*III - "ALQ inter" é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação;*

*IV - "ALQ intra" é o coeficiente correspondente à alíquota interna ou percentual de carga tributária efetiva, quando este for inferior à alíquota interna, praticada pelo contribuinte substituto da unidade federada de destino.*

*§ 2º O disposto no § 1º não se aplica à operação que tenha como remetente contribuinte optante pelo Simples Nacional.*

**Estudo de caso 2:** Suponhamos que um determinado produto sujeito a ST, tenha uma MVA-ST Original de 40% no Estado do Ceará, cuja alíquota interna seja de 18%. Com base nessa informação, quais as MVA Ajustadas desse produto quando o mesmo for adquirido do Estado de São Paulo e do Estado de Pernambuco, de um remetente sujeito ao Regime Normal de Recolhimento?

**Fórmula:**  $MVA \text{ ajustada} = \{[(1 + MVA-ST \text{ original}) \times (1 - ALQ \text{ inter}) / (1 - ALQ \text{ intra})] - 1\} \times 100$ .

**Cálculo com produto originário de São Paulo:**

$$MVA \text{ ajustada} = \{[(1 + 0,40) \times (1 - 0,07) / (1 - 0,18)] - 1\} \times 100$$

$$MVA \text{ ajustada} = \{[(1,40) \times (0,93) / (0,82)] - 1\} \times 100$$

$$MVA \text{ ajustada} = \{[1,302 / 0,82] - 1\} \times 100$$

**MVA ajustada = 58,78%**

**Cálculo com produto originário de Pernambuco:**

$$MVA \text{ ajustada} = \{[(1 + 0,40) \times (1 - 0,12) / (1 - 0,18)] - 1\} \times 100$$

$$MVA \text{ ajustada} = \{[(1,40) \times (0,88) / (0,82)] - 1\} \times 100$$

$$MVA \text{ ajustada} = \{[1,232 / 0,82] - 1\} \times 100$$

**MVA ajustada = 50,24%**

**Estudo de caso 3:** Suponhamos o mesmo produto do exercício anterior, quando o remetente for optante pelo Simples Nacional situado no Estado de São Paulo. Qual a MVA a ser utilizada?

**Resposta:** A MVA será de 40%, independente do Estado de origem, quando o remetente for optante do Simples Nacional.

**Estudo de caso 4:** Suponhamos o mesmo produto do exercício anterior, quando o mesmo for importado por contribuinte cearense. Qual a MVA a ser utilizada?

**Resposta:** A MVA será de 40%, pois a importação equivale a uma aquisição interna nos casos de aplicação da tributação.

Os parágrafos 3º ao 8º desta mesma cláusula décima primeira, tratam de procedimentos específicos na aplicação dos valores a serem utilizados para o cálculo da ST. Vejamos do que tratam:

*§ 3º Nos casos em que a base de cálculo seja o preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, ocorrendo alteração dos preços, a lista dos novos preços deverá ser encaminhada à administração tributária da unidade federada*

*de destino do bem e da mercadoria, nos termos do disposto na legislação da unidade federada de destino.*

*§ 4º Nas operações internas e interestaduais, as unidades federadas ficam autorizadas a estabelecer como base de cálculo a prevista no inciso III do caput desta cláusula quando o valor da operação própria praticado pelo remetente for igual ou superior a percentual estabelecido pela legislação interna da unidade federada de destino do valor do PMPF ou preço sugerido para o bem e a mercadoria.*

*§ 5º Na hipótese do inciso II do caput e dos §§ 3º e 4º, todos da cláusula nona, a base de cálculo poderá ser definida conforme critérios estabelecidos pela unidade federada de destino.*

*§ 6º Nas operações de que trata o § 1º da cláusula nona destinadas ao Rio de Janeiro, o valor inicial para a determinação da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária será o preço praticado pelo adquirente nas operações com o comércio varejista, adotando-se a MVA-ST original.*

*§ 7º As MVA-ST originais estabelecidas na legislação da unidade federada de destino serão divulgadas pela Secretaria Executiva do CONFAZ, na forma prevista em Ato COTEPE.*

*§ 8º A MVA-ST original prevista em convênio ou protocolo produzirá efeito em relação às operações destinadas à unidade federada de destino, a partir da data estabelecida em sua legislação interna.*

Da cláusula décima segunda à décima quarta referem-se ao tratamento a ser utilizado nos bens ou mercadorias sujeitas a ST, quando destinados a uso ou consumo e ativo imobilizado do adquirente contribuinte do ICMS nas operações interestaduais e nesse ponto reside uma GRANDE NOVIDADE. Diferentemente do DIFAL para não contribuintes, o ICMS DIFAL nesse caso integra a BC do imposto. Portanto nos casos de vendas desses produtos o contribuinte deverá efetuar um cálculo diferente tratando-se de contribuinte ou de não contribuinte. Abaixo apresentaremos os dispositivos mencionados e logo em sequência mostraremos um caso prático desse cálculo do DIFAL para destinatário contribuinte do ICMS.

*Cláusula décima segunda – Tratando-se de operação interestadual com bens e mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente, a base de cálculo do imposto devido será o valor da operação interestadual adicionado do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna a consumidor final estabelecida na unidade federada de destino para o bem ou a mercadoria e a alíquota interestadual.*

*Cláusula décima terceira – O imposto devido por substituição tributária integra a correspondente base de cálculo, inclusive na hipótese de recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna da unidade federada de destino e a alíquota interestadual.*

*Cláusula décima quarta – O imposto a recolher por substituição tributária será:*

*I - em relação às operações subsequentes, o valor da diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota estabelecida para as operações internas na unidade federada de destino sobre a base de cálculo definida para a substituição e o devido pela operação própria do contribuinte remetente;*

*II - em relação aos bens e mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente, o valor calculado conforme a fórmula "ICMS ST DIFAL = [(V oper - ICMS origem) / (1 - ALQ interna)] x ALQ interna - (V oper x ALQ interestadual)", onde:*

*a) "ICMS ST DIFAL" é o valor do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna a consumidor final estabelecida na unidade federada de destino para o bem ou a mercadoria e a alíquota interestadual;*

*b) "V oper" é o valor da operação interestadual, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros;*

*c) "ICMS origem" é o valor do imposto correspondente à operação interestadual, destacado no documento fiscal de aquisição;*

*d) "ALQ interna" é a alíquota interna estabelecida na unidade federada de destino para as operações com o bem e a mercadoria a consumidor final;*

*e) "ALQ interestadual" é a alíquota estabelecida pelo Senado Federal para a operação.*

*§ 1º Para efeitos do disposto nesta cláusula, na hipótese em que o remetente for optante pelo Simples Nacional, deverá ser deduzido, a título de ICMS da operação própria, o resultado da aplicação da alíquota interestadual estabelecida pelo Senado Federal.*

*§ 2º É vedada a compensação de débito relativo à substituição tributária com qualquer crédito do imposto da operação própria decorrente de entrada de mercadoria ou de utilização de serviço.*

**Estudo de caso 5:** Suponhamos que uma fábrica de tintas cearense que produz a tinta com CEST 24.001.00 e NCM/SH 32089010, venda o produto para um contribuinte do Estado do Piauí em 25/08/2017, sendo que este será utilizado para a pintura de sua sede na cidade de Picos-PI. Suponhamos que a alíquota interna do Estado do Piauí é 18% e a alíquota interestadual de saída do Estado do Ceará é de 12%. Qual o valor do DIFAL que essa empresa alencarina deverá recolher ao nosso vizinho Estado e qual o valor total da NFE nessa operação?

**Dados adicionais da operação:**

Valor das Mercadorias: R\$ 17.965,00

Valor do IPI (5%): R\$ 884,75

Frete: R\$ 500,00

**Fórmula do DIFAL para Contribuintes**

$$\text{ICMS ST DIFAL} = [(V \text{ oper} - \text{ICMS origem}) / (1 - \text{ALQ interna})] \times \text{ALQ interna} - (V \text{ oper} \times \text{ALQ interestadual})$$
**Cálculo:**

$$\text{ICMS ST DIFAL} = \{[(17.965,00 + 884,75 + 500,00) - 2.321,97] / (1 - 0,18)\} \times 18\% - [(17.965,00 + 884,75 + 500,00) \times 12\%]$$

$$\text{ICMS ST DIFAL} = (17.072,78 / 0,82) \times 18\% - 19.349,75 \times 12\%$$

$$\text{ICMS ST DIFAL} = 3.737,81 - 2.321,97$$
**ICMS ST DIFAL = R\$ 1.415,84****Valor Total da Nota Fiscal = R\$ 20.765,59**

**Estudo de caso 6:** Suponhamos os mesmos dados da operação anterior, porém o destinatário será a Câmara Municipal do Município de Picos-PI. Qual o valor do DIFAL que essa empresa alencarina deverá recolher ao nosso vizinho Estado e qual o valor total da NFE nessa operação?

**Dados adicionais da operação:**

Valor das Mercadorias: R\$ 17.965,00

Valor do IPI (5%): R\$ 884,75

Frete: R\$ 500,00

**Fórmula do DIFAL para Contribuintes**

$$\text{ICMS ST DIFAL} = [(V \text{ oper} \times \text{ALQ interna}) - (V \text{ oper} \times \text{ALQ interestadual})]$$
**Cálculo:**

$$\text{ICMS ST DIFAL} = \{[(17.965,00 + 884,75 + 500,00) \times 18\%] - [(17.965,00 + 884,75 + 500,00) \times 12\%]\}$$

$$\text{ICMS ST DIFAL} = [(19.349,75 \times 18\%) - (19.349,75 \times 12\%)]$$

$$\text{ICMS ST DIFAL} = 3.482,95 - 2.321,97$$
**ICMS ST DIFAL = R\$ 1.160,99****Valor Total da Nota Fiscal = R\$ 20.510,74**

Recolhimento DIFAL para Não Contribuinte em 2018:

UF de Origem (Ceará): 40% = R\$464,39 (Extra Apuração na EFD)

UF de Destino (Piauí): 60% = R\$ 696,60 (GNRE)

A cláusula décima quinta trata do pagamento do ICMS ST, que para todas as operações interestaduais de contribuintes inscrito na UF de destino, permanece o dia 9 do mês subsequente. A novidade nesse convênio foi para as empresas optantes do Simples Nacional que essa data passou para o dia 2 do SEGUNDO MÊS subsequente ao fato gerador. Nos demais casos o imposto será recolhido por ocasião da saída ou bem ou da mercadoria do estabelecimento do remetente, inclusive quando a empresa estiver com a inscrição suspensa na UF de destino.

Uma outra regra importante refere-se à possibilidade da empresa ter sua inscrição suspensa no Estado destinatário de acordo com regras mais rígidas, como por exemplo, deixar de entregar por 2 (dois) meses consecutivos ou alternados:

- i. a lista de preços de mercadorias (preço sugerido pelo fabricante);
- ii. os arquivos eletrônicos (quando exigido);
- iii. a Guia de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária (GIA-ST) ou
- iv. a Declaração de Substituição Tributária, Diferencial de Alíquotas e Antecipação (DeSTDA). (o Estado do Ceará não exige essa Declaração,

porém o Estado de destino poderá exigí-los de empresa cearense que sejam optantes do Simples Nacional e operem com mercadorias sujeitas a ST para aquele UF).

*Cláusula décima quinta – O vencimento do imposto devido por substituição tributária será:*

*I - o dia 9 (nove) do mês subsequente ao da saída do bem e da mercadoria, em se tratando de sujeito passivo por substituição inscrito no cadastro de contribuinte do ICMS da unidade federada de destino;*

*II - a saída do bem e da mercadoria do estabelecimento remetente, em se tratando de sujeito passivo por substituição não inscrito no cadastro de contribuinte do ICMS da unidade federada de destino;*

*III - o dia 2 (dois) do segundo mês subsequente ao da saída do bem e da mercadoria, na hipótese de responsabilidade por substituição tributária atribuída a optante pelo Simples Nacional, inscrito na unidade federada de destino.*

*§ 1º O disposto no inciso II do caput desta cláusula aplica-se também:*

*I - no período em que a inscrição do sujeito passivo por substituição, na unidade federada de destino do bem e da mercadoria, encontrar-se suspensa;*

*II - ao sujeito passivo por substituição quando este não recolher, no todo ou em parte, o ICMS devido à unidade federada de destino do bem e da mercadoria ou seus acréscimos legais, conforme definido na legislação da unidade federada de destino.*

*§ 2º A unidade federada de destino poderá estabelecer que o prazo de vencimento do imposto previsto no inciso II do caput se aplique quando o sujeito passivo por substituição, por 2 (dois) meses, consecutivos ou alternados, não entregar:*

*I - a lista de preços de mercadorias;*

*II - os arquivos eletrônicos;*

*III - a Guia de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária (GIA-ST) ou a Declaração de Substituição Tributária, Diferencial de Alíquotas e Antecipação (DeSTDA).*

*§ 3º O contribuinte que regularizar as obrigações de que trata o § 2º observará a legislação da unidade federada de destino do bem e da mercadoria no que se refere à cessação do vencimento nos termos do inciso II do caput.*

*§ 4º O imposto devido por substituição tributária em relação às operações interestaduais deverá ser recolhido por meio da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE) ou documento de arrecadação estabelecido pela unidade federada de destino.*

A cláusula décima sexta trata do ressarcimento do imposto nos casos de operações interestaduais com bens e mercadorias já alcançadas pelo regime de substituição tributária anteriormente. Não ocorreram mudanças em relação à situação atual de ressarcimento. A cláusula décima sétima trata do desfazimento e

da mesma forma que o ressarcimento, não ocorreu qualquer alteração. Vejamos o texto legal.

*Cláusula décima sexta – Nas operações interestaduais com bens e mercadorias já alcançadas pelo regime de substituição tributária, o ressarcimento do imposto retido na operação anterior deverá ser efetuado pelo contribuinte, mediante emissão de NF-e exclusiva para esse fim, em nome de qualquer estabelecimento fornecedor, inscrito como substituto tributário.*

*§ 1º O ressarcimento de que trata esta cláusula deverá ser previamente autorizado pelo órgão fazendário em cuja circunscrição se localizar o contribuinte.*

*§ 2º O estabelecimento fornecedor, de posse da NF-e relativa ao ressarcimento de que trata o caput desta cláusula, poderá deduzir o valor a ser ressarcido do próximo recolhimento do imposto retido, a ser feito à unidade federada do contribuinte que tiver direito ao ressarcimento.*

*§ 3º Quando for impossível determinar a correspondência do ICMS retido à aquisição do respectivo produto, tomar-se-á o valor do imposto retido quando das últimas aquisições dos bens e mercadorias pelo estabelecimento, proporcionalmente à quantidade saída.*

*§ 4º O valor do ICMS retido por substituição tributária a ser ressarcido não poderá ser superior ao valor retido quando da aquisição dos respectivos bens e mercadorias pelo estabelecimento.*

*§ 5º Em substituição à sistemática prevista nesta cláusula, ficam as unidades federadas autorizadas a estabelecer forma diversa de ressarcimento, ainda que sob outra denominação.*

*Cláusula décima sétima – No caso de desfazimento do negócio, se o imposto retido houver sido recolhido, aplica-se o disposto na cláusula décima sexta.*

Da cláusula décima oitava à vigésima o convênio cuida do Cadastramento da empresa em outra UF nos casos em que deseje remeter bens ou mercadorias para a referida UF sem a necessidade de recolher previamente o ICMS ST em cada operação. A novidade mencionada anteriormente é a possibilidade da UF de destino suspender a inscrição nos casos em que a empresa deixe de prestar as informações requeridas por 2 (dois) meses consecutivos ou alternados.

*Cláusula décima oitava – Poderá ser exigida ou concedida inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS da unidade federada destinatária do bem e da mercadoria ao sujeito passivo por substituição definido em convênio ou protocolo de atribuição de responsabilidade por substituição tributária, nos termos da legislação da respectiva unidade federada.*

*Parágrafo único. O número de inscrição a que se refere o caput desta cláusula deverá ser apostado em todos os documentos dirigidos à unidade federada de destino dos bens e mercadorias, inclusive no documento de arrecadação.*

*Cláusula décima nona – Não sendo inscrito como substituto tributário no cadastro de contribuintes do ICMS da unidade federada destinatária do bem e da mercadoria, o sujeito passivo por substituição deverá efetuar o recolhimento do imposto devido à unidade federada de destino do bem e da mercadoria, em relação a cada operação, por ocasião da saída de seu estabelecimento, por meio de GNRE ou documento de arrecadação estabelecido pela unidade federada de destino, devendo uma via acompanhar o transporte do bem e da mercadoria.*

*Parágrafo único. Na hipótese desta cláusula, será emitida GNRE ou documento de arrecadação estabelecido pela unidade federada de destino distinto para cada NF-e, informando a respectiva chave de acesso.*

*Cláusula vigésima – O sujeito passivo por substituição poderá ter sua inscrição suspensa ou cancelada, quando, por 2 (dois) meses, consecutivos ou alternados, não entregar as informações previstas no § 2º da cláusula décima quinta.*

*§ 1º Também poderá ter a sua inscrição suspensa ou cancelada o sujeito passivo por substituição que não recolher, no todo ou em parte, o ICMS devido à unidade federada de destino do bem e da mercadoria ou seus acréscimos legais, conforme estabelecido na legislação da unidade federada de destino.*

*§ 2º O contribuinte que regularizar as obrigações de que trata o § 2º da cláusula décima quinta, observará a legislação da unidade federada de destino dos bens e mercadorias no que se refere à reativação da inscrição no respectivo cadastro de contribuinte.*

*§ 3º Para os efeitos desta cláusula, a legislação da unidade federada de destino poderá prever outras situações equiparadas à suspensão da inscrição do contribuinte substituto.*

A cláusula vigésima primeira define as exigências necessárias quando da emissão dos documentos fiscais com mercadorias sujeitas à ST. Algumas dessas exigências terão um calendário de obrigatoriedades, vigentes a partir de 01/09/2017 e em outros casos obrigatórios a partir de 01/04/2018, como no caso do CEST. Vejamos essas obrigatoriedades postas na norma. Duas observações são importantes em relação à essa regra: I) nas vendas porta a porta o código CEST a ser utilizado será o do Anexo XXVI, mesmo que o produto esteja relacionado em um dos demais anexos; II) nos casos de inaplicabilidade da ST, conforme cláusula nona, o motivo que fundamente essa dispensa deverá estar indicado na NFE, sob pena de ser exigido o ICMS ST da UF de destino.

*Cláusula vigésima primeira – O documento fiscal emitido nas operações com bens e mercadorias listadas nos Anexos II a XXVI deste convênio, conterà, além das demais indicações exigidas pela legislação, as seguintes informações:*

*I - o CEST de cada bem e mercadoria, ainda que a operação não esteja sujeita ao regime de substituição tributária;*

*II - o valor que serviu de base de cálculo da substituição tributária e o valor do imposto retido, quando o bem e a mercadoria estiverem sujeitos ao regime de substituição tributária.*

*§ 1º As operações que envolvam contribuintes que atuem na modalidade porta a porta devem aplicar o CEST previsto no Anexo XXVI, ainda que os bens e as mercadorias estejam listadas nos Anexos II a XXV.*

*§ 2º Nas hipóteses de inaplicabilidade do regime de substituição tributária tratadas na cláusula nona, o sujeito passivo indicará, no campo "Informações Complementares" do documento fiscal que acobertar a operação, o dispositivo em que se fundamenta a referida inaplicabilidade.*

*§ 3º A inobservância do disposto no caput desta cláusula implica exigência do imposto nos termos que dispuser a legislação da unidade federada de destino.*

A cláusula vigésima segunda trata das obrigações acessórias definidas para as empresas que se inscreverem em outras UF na condição de substituto tributário. No caso do Ceará dispensamos a DeSTDA nas operações com os contribuintes optantes do Simples Nacional cearenses ou de outras UF que vierem a se inscrever como Substitutos Tributários em nosso estado, porém esses mesmos contribuintes cearenses poderão ser obrigados à DeSTDA quando comercializarem mercadorias sujeitas a ST para outra UF que exija tal declaração.

Em relação à GIA/ST mesmo estando prevista a possibilidade de dispensa da mesma, no § 4º desta cláusula, nenhuma UF ainda dispensou tal arquivo. Portanto tanto os contribuintes cearenses que se inscreverem como substitutos em outras UF, como os contribuintes de outras UF que se inscreverem no Ceará, estão obrigados a enviar a GIA/ST mensal.

Quanto ao arquivo eletrônico do Convênio 57/95, todos os contribuintes cearenses estão dispensados, pois todos são obrigados ao envio da Escrituração Fiscal Digital – EFD. Da mesma forma dispensamos esse arquivo de empresas substitutas tributárias localizadas em outras UF, caso transmitam a EFD em seu Estado, pois nesse caso temos acesso a esse arquivo através do arquivo Operações Interestaduais – OIE, transmitido pela RFB a todos os estados participantes de operações ou prestações interestaduais. Esse arquivo é gerado a partir da EFD transmitida pelas empresas.

*Cláusula vigésima segunda – O sujeito passivo por substituição tributária remeterá à administração tributária da unidade federada de destino dos bens e mercadorias:*

*I - a GIA/ST, em conformidade com a cláusula oitava do Ajuste SINIEF 04/93, de 09 de dezembro de 1993; ou*

*II - a DeSTDA, se optante pelo Simples Nacional, em conformidade com o Ajuste SINIEF 12/15, de 4 de dezembro de 2015;*

*III - quando não obrigado à apresentação da Escrituração Fiscal Digital - EFD -, arquivo magnético com registro fiscal das operações interestaduais efetuadas no mês anterior, ou com seus registros totalizadores zerados, no caso de não terem sido efetuadas operações no período, inclusive daquelas não alcançadas pelos regimes de substituição tributária, em*

*conformidade com a cláusula oitava do Convênio ICMS 57/95, de 28 de junho de 1995, até o dia 15 (quinze) do mês subsequente ao da realização das operações.*

*§ 1º O arquivo magnético previsto nesta cláusula substitui o exigido pela cláusula oitava do Convênio ICMS 57/95, desde que inclua todas as operações citadas na referida cláusula, mesmo que não realizadas sob os regimes de substituição tributária.*

*§ 2º Poderão ser objeto de arquivo magnético apartado as operações em que haja ocorrido desfazimento do negócio ou que por qualquer motivo a mercadoria informada em arquivo não haja sido entregue ao destinatário, nos termos do § 1º da cláusula oitava do Convênio ICMS 57/95.*

*§ 3º A unidade federada de destino poderá exigir a apresentação de outras informações que julgar necessárias.*

*§ 4º A unidade federada de destino poderá dispensar a apresentação da GIA/ST.*

A cláusula vigésima terceira nos apresenta uma sistemática completamente nova para as administrações tributárias nacionais, bem como para os contribuintes, porém foi uma forma de conceder um tratamento especial e diferenciado aos contribuintes optantes pelo Simples Nacional, que produzam mercadorias ou bens indicados no Anexo XXVII, porém em pequena escala, na qual os Estados entenderam como uma **produção industrial NÃO RELEVANTE**. Além de um procedimento novo para todos, o controle dessas operações requer uma sistemática um tanto complexa, no entanto os Fiscos estão preparando um Portal Nacional da Substituição Tributária, anteriormente mencionado, no qual diversas informações acerca da operacionalização dessas e de outras regras estarão disponíveis. Abaixo apresentamos na íntegra essa cláusula e seus parágrafos e incisos.

*Cláusula vigésima terceira - Os bens e mercadorias relacionados no **Anexo XXVII** serão considerados fabricados em escala industrial **não relevante** quando produzidos por contribuinte que atender, **cumulativamente**, as seguintes condições:*

***I - ser optante pelo Simples Nacional;***

***II - auferir, no exercício anterior, receita bruta igual ou inferior a R\$ 180.000,00 (cento e oitenta mil reais);***

***III - possuir estabelecimento único;***

***IV - ser credenciado pela administração tributária da unidade federada de destino dos bens e mercadorias, quando assim exigido.***

*§ 1º Na hipótese de o contribuinte não ter funcionado por todo o exercício anterior, inclusive no caso de início de suas atividades no decorrer do exercício, para fins do disposto no inciso II, considerar-se-á a receita bruta auferida proporcionalmente aos meses de efetivo funcionamento.*

*§ 2º Não se consideram fabricados em escala industrial não relevante os bens e mercadorias importados do exterior ou que possuam conteúdo de importação superior a 40% (quarenta por cento), nos termos da Resolução do Senado Federal nº 13, de 25 de abril de 2012.*

*§ 3º O contribuinte que atender as condições previstas nos incisos I a III do caput desta cláusula e desejar que os bens e mercadorias que fabricam, devidamente listados no Anexo XXVII, não se subsumam ao regime de substituição tributária, deverá solicitar seu credenciamento à administração tributária da unidade federada de destino dos bens e mercadorias, mediante a protocolização do formulário previsto no Anexo XXVIII devidamente preenchido, quando for exigido o credenciamento.*

*§ 4º A relação dos contribuintes credenciados, bem como as informações especificadas no Anexo XXIX, serão disponibilizadas pelas respectivas administrações tributárias em seus sítios na internet bem como no sítio do CONFAZ.*

*§ 5º Na hipótese de o contribuinte deixar de atender às condições previstas nesta cláusula, deverá comunicar o fato imediatamente à administração tributária em que estiver localizado, bem como à unidade federada em que estiver credenciado, a qual promoverá sua exclusão da relação de credenciados, adotando os procedimentos previstos no § 4º.*

*§ 6º O credenciamento do contribuinte e a exclusão previstos nos §§ 4º e 5º produzirão efeitos a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da disponibilização no sítio na internet da administração tributária relativa à unidade federada em que estiver credenciado.*

*§ 7º A administração tributária de qualquer unidade federada que constatar indícios de descumprimento das condições previstas nesta cláusula, por contribuinte relacionado como fabricante de bens e mercadorias em escala industrial não relevante, deverá encaminhar as informações sobre o fato à administração tributária de localização do estabelecimento, bem como à unidade federada em que ele estiver credenciado, para verificação da regularidade e adoção das providências cabíveis.*

*§ 8º O documento fiscal que acobertar qualquer operação com bens e mercadorias fabricados em escala industrial não relevante deverá conter, no campo Informações Complementares, a declaração: "Bem/Mercadoria do Cód./Produto \_\_\_\_\_ fabricado em escala industrial não relevante pelo contribuinte \_\_\_\_\_, CNPJ \_\_\_\_\_". **(GN)***

As cláusulas vigésima quarta à vigésima oitava tratam das pesquisas de preços para efeito de se identificar a MVA Original ou o PMPF que deverão ser utilizados por cada UF, para os produtos sujeitos a ST. No caso do Estado do Ceará deveremos utilizar tanto para a identificação do percentual de agregação da MVA Original como do Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final (PMPF), o Catálogo Eletrônico de Valores de Referência (CEVR), conforme previsto no art. 33-A, inciso II, do Decreto 24.569/97, artigo esse acrescentado pelo art. 1.º, inciso III, do Decreto nº 31.297 de 10/10/2013. Vejamos o que dispõem essas cláusulas.

*Cláusula vigésima quarta – A MVA será fixada com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos*

*por levantamento, ainda que por amostragem ou por dados fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.*

*§ 1º O levantamento previsto no caput desta cláusula será **promovido pela administração tributária**, que poderá admitir, a seu critério, pesquisa realizada por entidade de classe representativa do setor, observando-se:*

*I - identificação da mercadoria, especificando suas características particulares, tais como: tipo, espécie e unidade de medida;*

*II - preço de venda no estabelecimento fabricante ou importador, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, excluído o valor do ICMS relativo à substituição tributária;*

*III - preço de venda praticado pelo estabelecimento atacadista, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, excluído o valor do ICMS relativo à substituição tributária;*

*IV - preço de venda praticado pelo estabelecimento varejista, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros.*

*§ 2º A **MVA será fixada pela unidade federada de destino** para atender as peculiaridades na comercialização da mercadoria, estabelecendo-se a relação percentual entre os valores obtidos nos incisos IV e II ou entre os incisos IV e III, todos do caput desta cláusula.*

*Cláusula vigésima quinta – O PMPF será fixado com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou por dados fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.*

*Parágrafo único. O **levantamento previsto no caput desta cláusula será promovido pela administração tributária**, que poderá admitir, a seu critério, pesquisa realizada por entidade de classe representativa do setor, observando-se:*

*I - a identificação da mercadoria, especificando suas características particulares, tais como: tipo, espécie e unidade de medida;*

*II - o preço de venda da mercadoria submetida ao regime no estabelecimento varejista, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros;*

*III - outros elementos que poderão ser necessários em face da peculiaridade da mercadoria.*

*Cláusula vigésima sexta – A pesquisa para obtenção da MVA ou do PMPF observará, ainda, o seguinte:*

*I - não serão considerados os preços de promoção, bem como aqueles submetidos a qualquer tipo de comercialização privilegiada;*

*II - sempre que possível, considerar-se-á o preço de mercadoria cuja venda no varejo tenha ocorrido em período inferior a 30 (trinta) dias após a sua saída do estabelecimento fabricante, importador ou atacadista;*

*III - as informações resultantes da pesquisa deverão conter os dados cadastrais dos estabelecimentos pesquisados, as respectivas datas das coletas de preços e demais elementos suficientes para demonstrar a veracidade dos valores obtidos.*

*§ 1º A pesquisa poderá utilizar os preços obtidos a partir dos documentos fiscais eletrônicos e da EFD constantes da base de dados das unidades federadas, respeitado o sigilo fiscal na apresentação das informações.*

*§ 2º A unidade federada poderá, ainda, estabelecer outros critérios para a fixação da MVA ou do PMPF.*

*§ 3º Aplica-se o disposto nas cláusulas vigésima terceira, vigésima quarta e vigésima oitava à revisão da MVA ou do PMPF da mercadoria, que porventura vier a ser realizada, por iniciativa de qualquer unidade federada ou por provocação fundamentada de entidade representativa do setor interessado.*

*Cláusula vigésima sétima – A unidade federada poderá autorizar que a pesquisa seja realizada por instituto, órgão ou entidade de reputação idônea, desvinculado da entidade representativa do setor.*

*Parágrafo único O resultado da pesquisa realizada nos termos do caput deverá ser homologado pela unidade federada interessada.*

*Cláusula vigésima oitava – A unidade federada, após a realização da pesquisa relativa à apuração da MVA e do PMPF, cientificará as entidades representativas do setor envolvido na produção e comercialização da mercadoria do resultado encontrado, caso em que estabelecerá prazo para que as entidades representativas se manifestem com a devida fundamentação.*

*§ 1º Decorrido o prazo a que se refere o caput desta cláusula sem que tenha havido manifestação das entidades representativas do setor, considera-se validado o resultado da pesquisa e a unidade federada procederá à implantação das medidas necessárias à fixação da MVA ou do PMPF apurado.*

*§ 2º Havendo manifestação, a unidade federada analisará os fundamentos apresentados e dará conhecimento às entidades envolvidas sobre a decisão, com a devida fundamentação.*

*§ 3º A unidade federada adotará as medidas necessárias à implantação do regime de substituição tributária, com a aplicação da MVA ou do PMPF apurado, quando as informações apresentadas pelas entidades não forem aceitas, após a avaliação da manifestação recebida no prazo a que se refere o caput. (GN)*

As cláusulas vigésima nona até a trigésima terceira tratam de disposições já contidas nas legislações anteriores, quais sejam, levantamento de estoques de bens e mercadorias incluídas ou excluídas do regime; fiscalização, constituição do crédito tributário, comunicação do CONFAZ de alteração de BC, ingresso ou saída da UF de um determinado regime de ST e criação do Portal Nacional da Substituição Tributária.

*Cláusula vigésima nona – O contribuinte deverá observar a legislação interna da unidade federada em que estiver estabelecido relativamente ao tratamento tributário do estoque de bens e mercadorias incluídas ou excluídas do regime de substituição tributária referente às operações subsequentes, bem como nas demais situações previstas na legislação da respectiva unidade federada.*

*Cláusula trigésima – A fiscalização do sujeito passivo por substituição tributária será exercida, conjunta ou isoladamente, pelas unidades federadas envolvidas nas operações, condicionando-se a administração tributária da unidade federada de destino ao credenciamento prévio junto à administração tributária de localização do estabelecimento a ser fiscalizado.*

*Parágrafo único. O credenciamento prévio de que trata esta cláusula não será exigido quando a fiscalização for exercida sem a presença física da autoridade fiscal no local do estabelecimento a ser fiscalizado.*

*Cláusula trigésima primeira – Constitui crédito tributário da unidade federada de destino, o imposto retido, bem como a atualização monetária, multas, juros de mora e demais acréscimos legais com ele relacionados.*

*Cláusula trigésima segunda – As unidades federadas comunicarão à Secretaria Executiva do CONFAZ, que providenciará a publicação no Diário Oficial da União:*

*I - qualquer redução ou restabelecimento da base de cálculo ou alteração na alíquota de bem ou mercadoria sujeitos ao regime de substituição tributária;*

*II - a instituição do regime de substituição tributária em data diferente da estabelecida no convênio ou protocolo;*

*III - a denúncia unilateral de acordo.*

*Cláusula trigésima terceira – As unidades federadas disponibilizarão aos contribuintes, gratuitamente, aplicativo para operacionalização do regime de substituição tributária.*

A cláusula trigésima quarta trata da revisão de todos os convênios e protocolos que versam acerca do regime de substituição tributária do ICMS relativo às operações subsequentes concedendo-se prazos aos Estados e UF de acordo com os incisos I e II do § 2º, respectivamente nos dias 30/09/2017 e 31/10/2017.

*Cláusula trigésima quarta – As unidades federadas revisarão os convênios e protocolos que tratam do regime de substituição tributária do ICMS relativo às operações subsequentes, vigentes na data de publicação deste convênio, de modo a reduzir o número de acordos por segmento, observado o cronograma previsto no § 2º.*

*§ 1º Os acordos de que tratam o caput poderão ser realizados em relação a determinados segmentos ou a determinados itens de um mesmo segmento.*

*§ 2º A implementação da redução dos acordos vigentes dar-se-á observado o seguinte cronograma correspondente aos segmentos de:*

*I - cigarros e outros produtos derivados do fumo; cimentos; sorvetes e preparados para fabricação de sorvetes em máquinas; rações para animais domésticos; bebidas alcoólicas, exceto cerveja e chope; cervejas, chopes, refrigerantes, águas e outras bebidas; pneumáticos, câmaras de ar e protetores de borracha; veículos automotores; veículos de duas e três rodas motorizados; autopeças; materiais de construção e congêneres; materiais elétricos; lâmpadas, reatores e "starter"; ferramentas; tintas e vernizes; produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos; materiais de limpeza; papéis, plásticos, produtos cerâmicos e vidros; produtos de papelaria; produtos alimentícios; **até 30 de setembro de 2017;***

*II - medicamentos de uso humano e outros produtos farmacêuticos para uso humano ou veterinário; produtos de perfumaria e de higiene pessoal e cosméticos; **até 31 de outubro de 2017. (GN)***

As cláusulas trigésima quinta e trigésima sexta tratam das revogações de convênios anteriores e de vigências de cláusulas, incisos e dispositivos deste convênio. Vejamos os textos legais e as tabelas específicas sobre essas regras.

*Cláusula trigésima quinta – Ficam revogados os seguintes convênios:*

*I - Convênio ICMS 81, de 10 de setembro de 1993;*

*II - Convênio ICMS 70, de 25 de julho de 1997;*

*III - Convênio ICMS 35, de 1º de abril de 2011;*

*IV - Convênio ICMS 92, de 20 de agosto de 2015;*

*V - Convênio ICMS 149, de 11 de dezembro de 2015.*

*Cláusula trigésima sexta – Este convênio entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeitos:*

*I - a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da publicação, relativamente à cláusula trigésima quarta;*

*II - relativamente ao disposto no inciso I do caput da cláusula vigésima primeira, a partir de:*

*a) 1º de julho de 2017, para a indústria e o importador;*

*b) 1º de outubro de 2017, para o atacadista;*

*c) 1º de abril de 2018, para os demais segmentos econômicos;*

*III - a partir de 1º de janeiro de 2018, relativamente aos demais dispositivos*

**TABELA I – REVOGAÇÕES INDICADAS NO CONVÊNIO 52/2017**

<b>Instituto Jurídico</b>	<b>Dispositivo Legal</b>	<b>Dispositivos</b>	<b>Especificação</b>
Revogação	Trigésima quinta, inciso I	Convênio ICMS 81, de 10/09/1993	Estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal.
	Trigésima quinta, inciso II	Convênio ICMS 70, de 25/07/1997	Dispõe sobre a margem de valor agregado na fixação da base de cálculo do ICMS para efeito de determinação do imposto devido por substituição tributária nas operações subsequentes.
	Trigésima quinta, inciso III	Convênio ICMS 35, de 01/04/2011	Dispõe sobre a aplicação da MVA ST original nas operações interestaduais por contribuinte que recolhe o ICMS nos termos da Lei Complementar nº 123/06.
	Trigésima quinta, inciso IV	Convênio ICMS 92, de 20/08/2015	Estabelece a sistemática de uniformização e identificação das mercadorias e bens passíveis de sujeição aos regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do ICMS com o encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes.
	Trigésima quinta, inciso V	Convênio ICMS 149, de 11/12/2015	Dispõe sobre a não aplicabilidade do regime de substituição tributária aos produtos fabricados por contribuinte industrial em escala não relevante, conforme previsto no art. 13, § 8º da Lei Complementar 123/06, de 14 de dezembro de 2006.

**TABELA II – VIGÊNCIAS INDICADAS NO CONVÊNIO 52/2017**

<b>Instituto Jurídico</b>	<b>Dispositivo legal</b>	<b>Data da vigência</b>	<b>Especificação</b>
Vigência	Trigésima sexta, inciso I	01/05/2017	Determinação para a revisão de todos os convênios e protocolos que tratam da ST.
	Trigésima sexta, inciso II, alínea "a".	01/07/2017	Obrigação de informar o código CEST nas NFE, para a indústria e o importador
	Trigésima sexta, inciso II, alínea "b".	01/10/2017	Obrigação de informar o código CEST nas NFE, para os atacadistas.
	Trigésima sexta, inciso II, alínea "c".	01/04/2018	Obrigação de informar o código CEST nas NFE, para os demais segmentos econ�micos, sendo que a partir dessa data ocorrerá a validação dessa regra no momento da autorização da NFE.
	Trigésima sexta, inciso III.	01/01/2018	Todas demais cláusulas e dispositivos do convênio, inclusive as revogações indicadas na cláusula trigésima quinta.

## 6. PRINCIPAIS PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA

### 6.1. Proposta em trâmite na Câmara dos Deputados<sup>2</sup>

O sistema tributário brasileiro é criticado por diversos motivos. Empresários dizem que ele é excessivo e complexo, ajudando a piorar a competitividade dos produtos brasileiros; especialistas em tributos afirmam que a estrutura, proporcionalmente, onera demais os mais pobres, contribuindo para a desigualdade social; e a população sente no bolso quando consome, já que tributamos muito mais o consumo do que a renda.

Uma mudança completa nesse sistema é discutida há décadas — foram ao menos cinco propostas, duas com Fernando Henrique Cardoso (PSDB) e três com Luiz Inácio Lula da Silva (PT) —, mas nada além de modificações mínimas saíram do papel até agora (incrementos no ICMS, criação de contribuições no lugar de impostos, etc). Isso pode mudar em breve. A **Câmara dos Deputados** está discutindo um projeto de reforma tributária que, se colocada em prática, diminuiria o número de impostos, aumentaria a tributação sobre renda, facilitando o consumo, e desoneraria, em partes, as camadas mais pobres da população.

Como toda grande mudança que envolve diferentes setores, a discussão é longa. Nesta semana (27/09/2017), o plenário da Câmara recebeu uma Comissão Geral — quando, além dos deputados, representantes da sociedade civil também podem se pronunciar — sobre o tema. Estiveram presentes membros de diversas organizações de variados setores da economia, como sindicatos, indústria, serviços e cooperativas, debatendo a viabilidade da proposta e o medo de que ela aumente a tributação, além dos conflitos de interesse que emperram qualquer tentativa de mudança no sistema desde a Constituição de 1988. Após o encontro, o relator da proposta, deputado Luiz Carlos Hauly (PSDB-PR) falou com **EXAME** sobre o assunto, explicando os principais pontos da reforma e a sua importância para o momento de crise que o país passa.

#### **Como é a reforma tributária que o senhor está relatando na Câmara? O que muda em relação ao sistema atual?**

Não gosto de chamar de reforma, mas de reengenharia tributária. Isso porque ela tem uma base tecnológica grande, ela vai simplificar o sistema e buscar a inclusão social e de desenvolvimento econômico. Ela é mais que a reforma tributária porque ela será uma reestruturação completa do modelo econômico brasileiro. A ideia é mudar a lógica do que se fez no Brasil nos últimos 40 anos em termos de impostos. São três as principais bases de impostos, **os de propriedade, de renda e de consumo**. A mudança que estamos trabalhando vai simplificar isso porque elimina a multiplicidade de impostos da mesma base. Os impostos patrimoniais permanecerão, mas serão uniformizados por uma legislação federal, que estamos elaborando em conjunto com auditores e assessores. Os impostos sobre renda, imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, serão unidos. A base do consumo, que tem nove tributos hoje, será reduzida a dois: o IVA, que deve se chamar IBS (Imposto sobre Bens e Serviços) e o imposto seletivo,

---

<sup>2</sup> Entrevista do Deputado Federal Luiz Carlos Hauly à Revista Exame, publicada no site da revista no endereço eletrônico <https://exame.abril.com.br/brasil/hauly-psdb-pr-reforma-tributaria-tem-que-sair-este-ano/>, dia 29/09/2017.

que será sobre alguns produtos específicos que ainda estamos entendendo quais serão. Assim, eliminamos ISS, que é municipal, o ICMS, que é estadual, e os federais IPI, PIS, COFINS, Cide, salário-educação, Pasep e IOF. A Previdência e os impostos sobre importação e exportação ficam como é hoje.

**É uma mudança muito grande. Como fazê-la partindo do sistema atual, que é bastante complexo?**

Aí entra a tecnologia. Uma plataforma tecnológica para a cobrança do IVA e do imposto seletivo, e que também vai servir para a Previdência. Os impostos serão cobrados online, no ato de cada etapa da cadeia produtiva. O dinheiro do imposto já ficará retido e vai diretamente para a União, estados e municípios, de acordo com o percentual que cada um vai ter das três arrecadações.

**Como será decidido esse percentual? Isso não pode gerar uma disputa entre União, estados e municípios?**

Esse percentual vai ser o mesmo de hoje. Vamos fazer uma média de um, dois ou três anos de arrecadação, dependendo do que os economistas acharem melhor para ter uma boa medição, depois ver o percentual que vai para cada ente hoje e usar como base para distribuição do novo imposto. Isso para não ter briga de partilha, o que travaria o processo.

**O que mais pode atrapalhar a reforma?**

São 96 setores na economia, segundo o que o IBGE informa, que se subdividem em mais de 500.000 itens tributários. Como energia, por exemplo, que se desdobra em energia elétrica, combustíveis, etc. O compromisso que eu tenho, e que repito a cada palestra e conversa que tenho com representantes de cada setor da economia, é manter a carga tributária nos níveis que estão hoje. O que for extinto, será realocado em algum desses impostos criados. Então, as alíquotas praticadas hoje e que cada setor da economia tem, serão mantidas. Assim, eu garanto o compromisso de manter a arrecadação global, atendendo tanto o setor empresarial, para manter a carga atual, como dou a garantia institucional para a União de que não haverá diminuição de arrecadação. Até porque, se entrar nessa disputa, bateremos em um paredão e não avançaremos nunca.

**Faz muito tempo que uma reforma tributária é discutida no Brasil, mas nenhuma iniciativa avançou, seja pela complexidade ou pela quantidade de interesses envolvidos. Em termos técnicos, por que a reforma é importante para o país?**

Porque essa reengenharia tributária é a mãe de todas as reformas. No fundo, ela é mais econômica do que tributária. O caos tributário brasileiro, que é um Frankenstein de impostos, destruiu a competitividade das empresas. O produto industrial brasileiro não tem condições de competir com nenhum produto internacional. Isso mata a capacidade das empresas de gerar empregos, diminui o salário do setor industrial e por consequência dos serviços e do comércio. Fizemos um estudo que mostrou que de 1930 a 1980, o Brasil cresceu a 6,3% ao ano e o EUA a 3,5%. Crescemos quase o dobro da média do crescimento mundial. O Brasil vinha em um voo de águia, e, de repente, em 1981, primeiro ano da crise mundial, o Brasil caiu de 10% de crescimento do PIB para -4%. Dali em diante, nunca mais se acertou, cresceu na média 2,2% ao ano. Justamente por fazer essa análise temporal maior, dá para enxergar que tem um erro estrutural gravíssimo no Brasil. E qual é esse erro? Eu afirmo categoricamente que é a inadequação da nossa estrutura tributária, somada à guerra fiscal entre estados, à sonegação e à renúncia

fiscal dos governos. Essa renúncia chega a 500 bilhões de reais por ano, a sonegação é de 460 bilhões. Não tem condições de dar certo um país como esse. Temos de ter um sistema tributário limpo, que não afete a concorrência e formação de preço dos produtos e serviços. Senão, não conseguiremos desenvolver a economia.

**O Brasil tem uma tributação bastante regressiva, que retira proporcionalmente mais das pessoas com menos poder aquisitivo. Isso é criticado por organismos internacionais, como a OCDE. O senhor se refere à reforma como uma forma de inclusão social. É isso mesmo?**

Sim, mas essa é uma outra etapa. Dividindo o processo em grandes etapas, primeiro faremos a simplificação, uma base e um acerto entre União, estados e municípios, isso que falei até agora [*uma Proposta de Emenda à Constituição*]. Aí vem o segundo momento, que passa por montar o modelo de tributação [*que será feito por leis complementares*]. Como relator, estou propondo um modelo que desonere de imediato comida e remédio – mais tarde sobre máquinas e equipamentos. Só com essa desoneração de comida e remédios, já teremos um ganho para as classes de baixa renda de cerca de 15% a 20% do poder aquisitivo deles. Vou dar um exemplo. A comida e o remédio têm cerca de 33% de impostos. Uma família que tem renda de 2.000 reais por mês gasta por volta de 1.200 com comida e remédios. Existem algumas isenções específicas, mas ela tem, hipoteticamente, 400 reais de tributos todo mês só nesses produtos. Com a reforma, ela terá 400 reais a mais para consumir por mês e isso já começa a redistribuir a renda. Essa diferença vai ser realocada no IVA de outros produtos, que normalmente são consumidos por famílias mais abastadas.

**Mas essa segunda parte da reforma depende de lei complementar, enquanto a primeira, a simplificação, é feita por uma PEC. Qual o risco de se aprovar a emenda à Constituição, mas a lei complementar não sair e ficarmos em um limbo?**

Por isso temos que fazer tudo junto. Nós estamos discutindo tudo junto para garantir que vai passar a lei complementar e a PEC ao mesmo tempo. Essa segunda parte da reengenharia é o momento de se fazer um grande entendimento entre trabalhadores, empresários, governo e Congresso, de se fazer um acordo para irmos transferindo gradativamente a carga tributária do consumo para a renda para procurarmos ir para a média mundial, que tributa muito mais a renda do que o consumo, e temos que tentar aproximar disso. E isso tem que ser gradativo, não dá para implantar da noite para o dia, porque corremos o risco de um choque no preço e termos risco de inflação por causa do aumento de demanda.

**Vários estados e municípios usam os impostos locais para atrair empresas e indústrias, desonerando alguns setores da economia no qual tenham interesse. Igualando os tributos, é possível acabar com essa “guerra fiscal”?**

Sim, isso acaba com a guerra fiscal. Os estados não têm saída, eles não têm muita alternativa. Estão quebrados, com uma dívida gigantesca. E já está provado que não é essa guerra fiscal para atrair indústrias e empresas que será a salvação.

**Como se trata de uma mudança muito grande na estrutura econômica do país, é preciso um amplo debate. Todas as partes estão sentadas na mesa para conversar?**

O governo deveria estar entrando mais nessa conversa, mas não entrou ainda. Ele está apagando o fogo na floresta, os estados e o próprio governo federal estão sofrendo para pagar as folhas salariais, então eles não conseguem parar para discutir isso. Os ministros, o governo como um todo, estão correndo atrás do rabo do cachorro, enquanto nós estamos pensando o Brasil.

### **Quando poderemos ver a reforma aprovada?**

Tem que ser esse ano, é o que eu proponho. O mais difícil de todo o processo, nós estamos fazendo, que é negociar com todas as partes envolvidas. Alguns detalhes ainda precisam ser estudados, é preciso achar algumas alternativas. Quando se faz uma mudança, tem que saber que a mudança tem um custo.

## 6.2. Proposta do Centro de Cidadania Fiscal - CCiF

<sup>3</sup>O cerne da proposta do CCiF é a progressiva substituição dos cinco tributos atuais por um único imposto, do tipo IVA, denominado Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), cuja receita seria partilhada entre a União, os estados e os municípios. As principais características do IBS seriam as seguintes:

- a) incidência não-cumulativa sobre uma base ampla de bens e serviços;
- b) adoção do regime de crédito financeiro, pelo qual todo o imposto incidente em etapas anteriores sobre os bens e serviços utilizados na atividade empresarial gera crédito;
- c) desoneração completa das exportações e dos investimentos;
- d) incidência "por fora", ou seja, sobre o preço dos bens e serviços sem imposto;
- e) devolução tempestiva de créditos acumulados, no prazo máximo de 60 dias (podendo alcançar 180 dias em caso de investigação sobre fraude na constituição dos créditos)

O IBS seria criado com uma alíquota de 1%, a qual seria mantida por um período de teste de dois anos. O aumento de receita seria compensado por uma redução das alíquotas da COFINS (cumulativa e não-cumulativa), de modo a manter a arrecadação constante.

Após o período de teste, a transição dos cinco tributos atuais para o IBS seria feita ao longo de mais oito anos, através da elevação progressiva e linear da alíquota do IBS e da simultânea redução das alíquotas dos tributos atuais, mantendo-se a carga tributária constante. A razão do longo período de transição é a necessidade de que as empresas se ajustem de forma suave às mudanças de preços relativos e, principalmente, à progressiva eliminação dos benefícios fiscais atualmente existentes, inclusive aqueles da guerra fiscal do ICMS, que poderiam ser convalidados.

Ao final da transição, os cinco tributos atuais (PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS) seriam extintos. Propõe-se que o IBS tenha apenas uma única alíquota para todos os bens e serviços.

Ao evitar os problemas de classificação, este modelo – que é recomendado na literatura internacional – torna o imposto mais simples, reduz o contencioso e torna mais transparente para os cidadãos o custo de financiamento das políticas públicas.

O CCiF reconhece que a transição para um modelo de alíquota única é politicamente complexa, mas entende que os benefícios são grandes, inclusive porque qualquer tratamento favorecido para um setor exigirá que a alíquota seja mais elevada para os demais setores.

Ao contrário dos tributos atuais, que são utilizados para diversas finalidades de natureza social, setorial ou regional, entende-se que o IBS não deveria ser utilizado com fins extrafiscais. O objetivo de um imposto geral sobre o consumo deve ser apenas o de arrecadar para financiar a despesa governamental, sendo o mais simples possível. De modo geral, outros objetivos de políticas públicas são alcançados de forma mais eficiente através de outros instrumentos.

---

<sup>3</sup> Parte da proposta de Reforma Tributária do Centro de Cidadania Fiscal – CCiF, que será encaminhada à Comissão de Reforma Tributária da Câmara dos Deputados.

A desoneração da cesta básica, por exemplo, beneficia em termos absolutos (R\$ por pessoa) mais as famílias ricas que as pobres. Neste contexto, é mais eficiente e transparente cobrar o imposto e destiná-lo às famílias pobres que desonerar a cesta básica.

De modo semelhante, os benefícios concedidos no âmbito da guerra fiscal do ICMS tampouco são instrumentos eficientes de desenvolvimento regional. O CCIIF entende que a implantação do IBS deveria ser acompanhada de um reforço da política federal de desenvolvimento regional. Mas entende também que esses recursos deveriam ser alocados de forma mais eficiente, através de medidas que explorem as vocações regionais e contribuam para reduzir deficiências de infraestrutura e qualificação de trabalhadores.

Em respeito à autonomia federativa, propõe-se que os estados tenham autonomia na fixação da alíquota do IBS, que seria única dentro de cada estado, mas poderia variar entre estados. Sendo o IBS um imposto sobre o consumo, a elevação ou redução da alíquota estadual implica onerar mais ou menos os consumidores do estado, que são também os eleitores. Nas transações interestaduais seria adotada a alíquota do estado de destino.

A distribuição da receita entre os estados teria uma transição longa, de 50 anos, ao final da qual a receita seria distribuída proporcionalmente ao consumo (princípio do destino). Nos primeiros 20 anos da transição, apenas o crescimento real da receita seria distribuído pelo princípio do destino, mantendo-se a distribuição atual para a receita observada no início da transição, corrigida pela inflação. Ao longo dos 30 anos subsequentes seria feita a convergência para a distribuição de toda a receita pelo princípio do destino.

A receita atual dos municípios com o ISS seria substituída por uma incidência do IBS apenas nas vendas a consumidores finais, sendo que os municípios teriam liberdade na fixação da alíquota. A exemplo dos estados, a distribuição da receita entre os municípios também teria uma transição longa, de 50 anos.

Sugere-se que, na implantação do IBS, seja feita uma mudança no modelo de partilha e vinculação constitucional de receitas dos cinco tributos substituídos pelo novo imposto. Pela proposta, cada destinação atualmente definida na Constituição Federal (e, eventualmente, nas constituições estaduais) seria substituída por uma alíquota específica, cuja soma corresponderia à alíquota total do imposto, que é a única percebida pelos contribuintes. As alíquotas específicas poderiam ser alteradas por lei da respectiva unidade federada. Este modelo reduz muito a rigidez orçamentária, mantendo inicialmente, no entanto, a distribuição atual de receitas.

Com a criação do IBS, propõe-se que as empresas do SIMPLES possam optar entre duas alternativas:

- a) manutenção do SIMPLES no formato atual, caso em que as empresas não se apropriariam nem transfeririam créditos do imposto; ou
- b) adoção do regime normal de crédito e débito do IBS, reduzindo-se a incidência do SIMPLES sobre o faturamento em montante equivalente à parcela destinada aos cinco tributos substituídos pelo novo imposto.

Na prática a tendência é que as empresas que vendem para consumidores finais (que são a grande maioria) optem pela primeira alternativa e aquelas que estão no meio da cadeia prefiram a segunda alternativa.

A criação do IBS exige emenda constitucional, sendo que o detalhamento da legislação caberia a lei complementar. Haveria um único regulamento, emitido pelo

governo federal com base em parâmetros definidos de comum acordo entre representantes das três esferas de governo.

A cobrança do imposto seria centralizada e gerida de forma coordenada pela União, pelos estados e pelos municípios, a exemplo do modelo já adotado para o SIMPLES Nacional. A fiscalização do imposto também seria feita de forma coordenada e harmonizada, com a participação dos fiscos das três esferas de governo. O contencioso administrativo de primeira instância seria estadual e de segunda instância (harmonizadora) nacional. O contencioso judicial seria processado pela Justiça Federal.

O modelo proposto seria complementado por um imposto seletivo federal, incidente sobre bens e serviços cujo consumo se deseja desestimular, como fumo e bebidas alcoólicas. O imposto seletivo teria incidência monofásica e sua alíquota seria elevada gradualmente, simultaneamente à elevação da alíquota do IBS.

A proposta básica do Centro de Cidadania Fiscal é a progressiva substituição dos cinco tributos atuais sobre bens e serviços por um novo imposto, do tipo IVA, denominado Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), cujas características procuram refletir as melhores práticas internacionais.

A principal novidade da proposta é o padrão de transição, tanto para os contribuintes (transição progressiva em dez anos) quanto para a distribuição federativa da receita do imposto (transição em cinquenta anos). Tal modelo, além de viabilizar uma adaptação suave às mudanças, ajuda a minimizar muitas das resistências encontradas em propostas anteriores de reforma tributária, por parte das empresas e dos entes da federação.

Os benefícios esperados das mudanças propostas são muitos:

- a) grande simplificação do sistema tributário brasileiro, reduzindo expressivamente o contencioso e o custo de conformidade tributária;
- b) ampliação da taxa de investimentos; e
- c) grande aumento da produtividade.

A reforma nos termos propostos não afeta a carga tributária, mas melhora significativamente a qualidade de nosso sistema tributário, tornando-o mais simples, transparente e neutro e beneficiando o crescimento de longo prazo do país.

## **7. BIBLIOGRAFIA**

- Constituição Federal/88 (art. 155)
- Lei Complementar N° 87/96 – União (Instituidora do ICMS)
- Lei N° 12.670/96 – Estado do Ceará (Lei do ICMS)
- Decreto N° 24.569/97 – Estado do Ceará (Regulamento do ICMS)
- Convênio ICMS 52/2017 (Substituição Tributária).
- Decreto N.º 32.488, de 08 de janeiro de 2018
- Decreto N.º 32.543, de 08 de março de 2018
- Decreto N.º 32.548, de 15 de março de 2018

**EXERCÍCIOS DE FIXAÇÃO**

1. Responda as questões apresentadas em sala de aula e anote suas respostas no gabarito abaixo (Certa ou Errada), para sua própria avaliação.

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10