**O ICMS[[1]](#footnote-1)**

Beatriz Pereira Soares[[2]](#footnote-2)

 Renata Aparecida Rodrigues Santos[[3]](#footnote-3)

1. **INTRODUÇÃO**

O ICMS é o imposto que incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, municipal e de comunicação e é de competência dos Estados e do Distrito Federal.

A regulamentação constitucional está prevista na Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir), sofreu posteriores alterações pelas Leis Complementares 92/1997, 99/1999 e 102/2000.

Esse imposto é fruto de uma série de evoluções legislativas. Inicialmente, incidiu sobre vendas mercantis (IVM), depois sobre vendas e consignações (IVC), tornando-se imposto sobre circulação de Mercadorias (ICM) e, por fim, incidindo sobre serviços de comunicação e transporte (ICMS).

1. **ORIGEM NO BRASIL**

Com o fim da Primeira Guerra Mundial, os países da Europa buscaram mudanças em seus sistemas tributários. Foram criados impostos incidiam sobre a venda e o consumo. Tal fato influenciou o Brasil que, até então, tinha como principal receita tributária o Imposto de Importação. Tais inovações influenciaram na criação do “Imposto Sobre Vendas Mercantis (IVM)” através da Lei Federal nº 4.625 de 31 de dezembro de 1922.

 A instituição desse imposto foi feita por sugestão de comerciantes reunidos no Primeiro Congresso de Associações Comerciais do Brasil que estavam interessados em um título de crédito ligado à venda de mercadorias. O IVM era de competência de União e, com a promulgação de Constituição Federal de 1934, foi ampliado passando a incidir também sobre operações de vendas e consignações (IVC).

Por fim, com o advento da Lei Complementar 87 de 13 de setembro de 1996 os legisladores criaram a Lei Kandir que buscou a normatização das regras de incidência e dedução do ICMS disciplinando o regime de compensação e apontando as possíveis vedações ao crédito.

1. **ICMS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL**

O ICMS, como já mencionado, imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal tem base constitucional no artigo 155, a seguir reproduzido:

 “Artigo 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

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

1. **Princípio da não-cumulatividade**

Roque Antônio Carrazza enfatizou:

Realmente, a dicção constitucional “compensando-se o que for devido’’ confere de modo direto, ao sujeito passivo do ICMS o direito de abatimento, oponível, “*ipso facto’’*, ao Poder Público no caso de este agir de modo inconstitucional, seja na instituição (providência legislativa), seja na cobrança (atividade administrativa) do tributo. A não-cumulatividade do ICMS pode ser definida como um sistema de somas e deduções, em que se subtrai do imposto a pagar, aquele já solvido quando da aquisição da mercadoria. Desse modo, o ICMS é não-cumulativo, concedido ao contribuinte o direito de compensar o imposto que for devido em cada operação, com o montante pago nas operações anteriores. Desta feita, resulta o ICMS a recolher - O princípio da não-cumulatividade do ICMS faz nascer uma relação de crédito, em favor dos contribuintes e, por via de consequência, uma relação de débito contra os Estados e o Distrito Federal. Realmente, a dicção constitucional "compensando-se o que for devido...", confere, de modo direto, ao sujeito passivo do ICMS, o direito de abatimento, oponível, *ipso facto*, ao Poder Público, no caso de agir, de modo inconstitucional, seja na instituição ( providência legislativa), seja na cobrança ( atividade administrativa) do tributo. (CARRAZZA, p. 255)

Conforme o art. 155, parágrafo 2º, I, da CF/88, o ICMS será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado ou pelo Distrito Federal.

O ICMS compõe com o IPI, formas tributárias nas quais vige o princípio da não-cumulatividade. Esse imposto é sujeito ao princípio da não-cumulatividade, conforme dispõe o qual assegura aos contribuintes do ICMS a compensação de tributos.

A sistemática da não acumulação funciona mediante a utilização do mecanismo dos débitos e créditos, ou seja, a cada alienação tributada de produto, o alienante registra o debito o valor incidente na operação em períodos faz-se uma comparação entre os débitos e créditos. Caso que os débitos sejam superiores ao credito o contribuinte deve recolher a diferença dos cofres públicos. Caso os créditos sejam maiores que os débitos, pode ser compensado posteriormente.

1. **SELETIVIDADE**

A Constituição dispõe, em seu art. 155, § 2°, III, que o ICMS poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, ou seja, ter alíquotas diferenciadas conforme seja essencial para o consumo da população.

Caso o legislador estadual faça a opção por adotar a seletividade, as alíquotas deverão ser fixadas de acordo com a essencialidade do produto, sendo menores para os gêneros considerados essenciais e maiores para os supérfluos.

1. **INCIDÊNCIA SOBRE IMPORTAÇÃO E SERVIÇOS NÃO ALCANÇADOS PELO ISS**

O ICMS incide sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, sendo ou não, contribuinte habitual do imposto, não importando qual seja a sua finalidade.

A incidência do ICMS sobre a Importação está definida na Constituição Federal/88, art. 155, §2º, IX, “a”, *in verbis*:

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

(...)

2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

IX - incidirá também:

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

Sendo assim, trata-se de um “adicional” ao imposto de importação. Incide tanto na admissão temporária, quanto no Drawback e na exportação ficta, devido à definição ampla do seu aspecto material.

Incide ainda sobre alguns serviços não alcançados pelo ISS, como:

1. prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
2. prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e ampliação de comunicação de qualquer natureza;

Em regra geral, ocorrerá naqueles serviços não elencados no rol taxativo disposto na LC 116/2003 (ISS), desde que sua prestação envolva também o fornecimento de mercadorias.

1. **NÃO INCIDÊNCIA**

Existem possibilidades de não incidência do imposto de ICMS. Dispostas em lei própria deste imposto, LC 87/1996, no seu art. 3º, *in verbis*:

**Art. 3º O imposto não incide sobre:**

I - operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;

II - operações e prestações que destinem ao exterior, mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semielaborados, ou serviços;

III - operações interestaduais relativas à energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;

IV - operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;

V - operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar;

VI - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;

VII - operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor;

VIII - operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;

IX - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras.

Em relação à exportação, portanto, não incidirá quando a mercadoria é exportada diretamente do estabelecimento exportador para o exterior.

Equipara-se, para fins de desoneração, a remessa de mercadoria para o exterior de forma indireta, através de empresa comercial exportadora, tradings e armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

O ICMS não incidirá sobre operações interestaduais de petróleo e energia elétrica, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e energia elétrica (art. 155, §2º, X, “b” da CF), quando essas operações destinarem à comercialização ou à industrialização. Não é considerado pra efeito de não incidência, quando as operações interestaduais de petróleo e derivados se destinar ao consumidor final. Também não incide nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita (art. 155, §2º, X, “c” da CF).

1. **CONTRIBUINTE**

Contribuinte do ICMS é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação de prestação de serviço ou circulação de mercadoria, descrita como fato gerador. Bastando que essa pessoa pratique operações ou prestações com habitualidade ou em volume que demonstre fim comercial, de modo que, pela sua repetição, induz à presunção de que tal prática constitui atividade própria de contribuinte regular.

Também é considerado contribuinte, aquela pessoa física ou jurídica, que não pratique com habitualidade ou intuito comercial, desde que importe mercadorias ou bens do exterior, como já mencionado anteriormente, não importando sua finalidade; seja destinatária de serviços iniciados ou prestados no exterior; que através de licitação, adquira mercadorias ou bens abandonados ou apreendidos; ou que, adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, como consumidor final.

A jurisprudência do STJ e STF afirma que não pode ser considerado contribuinte o estabelecimento, pois o contribuinte é a pessoa jurídica.

1. **FATO GERADOR**

**A simples circulação da mercadoria já caracteriza o fato gerador do imposto de ICMS,** mesmo quando a saída do estabelecimento seja para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Além disso, na prestação de serviços de telecomunicação e transporte intermunicipais e interestaduais, de qualquer natureza.

Também na prestação de serviço no exterior, ou que se inicie no exterior. A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

**Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:**

I – da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

II – do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;

III – da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;

IV – da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;

V – do inicio da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;

VI – do ato final do transporte iniciado no exterior;

VII – das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

VIII – do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:

a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto da competência estadual, como definido na lei complementar aplicável,

IX – do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas do exterior;

X – do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;

XI – da aquisição em licitação pública de mercadorias importadas do exterior apreendidas ou abandonadas;

XII – da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;

XIII – da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

As legislações estaduais com base na lei 87/96 tem definido como fatos geradores do ICMS a saída da mercadoria do estabelecimento comercial. Assim a circulação deve ser jurídica, implicando transferência de Propriedade.

O comodato não constitui fato gerador do ICMS de acordo com a súmula 573 do STF.

Há controvérsia na possibilidade de considerar como fato gerador o deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Visto que a legislação do ICMS adota a regra da autonomia, pois considera o fato gerador, a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte ainda que este seja do mesmo titular.

A Súmula 166 do STJ não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, pois todos os estabelecimentos do mesmo titular são órgãos da mesma pessoa jurídica, de forma que não há mudança de propriedade da mercadoria.

**10. BASE DE CÁLCULO**

A base de cálculo do ICMS é o montante da operação, incluindo o frete e despesas acessórias cobradas do adquirente, inclusive na importação de mercadorias, nos casos em que o próprio remetente fique responsável pelo frete, cobrando-o em separado.

Fazem parte da base de cálculo do ICMS, os descontos concedidos sob qualquer condição, mesmo os subordinados a eventos futuros e incertos. Já os descontos incondicionais, que não estão subordinados a uma condição, não fazem integrar a base de cálculo.

Também são consideradas as mercadorias dadas em bonificações, já que atendem ao fato gerador, na condição de “circulação de mercadoria”.

1. **ALÍQUOTAS MÍNIMAS E MÁXIMAS**

As alíquotas são fixadas por cada Estado Membro, e pelo distrito federal, em sua respectiva legislação. É facultado ao Senado Federal estabelecer alíquotas mínimas e máximas nas operações internas a serem observadas pelos Estados.

 Os Estados devem observar o que dispõe o Senado Federal, que deverá fixar alíquotas mínimas ou máximas, por meio de resolução e nos termos da CF/1988.

12. **ALÍQUOTAS INTERNAS**

São utilizadas nas operações internas, isto é, naquelas operações em que o vendedor e o adquirente da mercadoria encontram-se situados no mesmo Estado.

**13. ALÍQUOTAS INTERNAS – PISO**

Salvo deliberação em contrário dos Estados-Membros e do Distrito Federal, um Estado não poderá conceder isenção, nem produzir sua alíquota interna a percentuais inferiores aos das alíquotas interestaduais.

1. **ALÍQUOTAS EXTERNAS**

São divididas em alíquotas interestaduais (aplicáveis a operações em que o vendedor e o adquirente situam-se em Estados diferentes) e alíquotas de exportação (aplicáveis às exportações).

Conforme dispõem a CF/88, as alíquotas internas são fixadas por lei estadual, observados os limites constitucionais.

Já as alíquotas externas são determinadas por resolução do Senado Federal, atualmente as Resoluções 22/89 e 95/96.

1. **ALÍQUOTAS INTERESTADUAIS**

Nas operações interestaduais, as alíquotas serão de 7% ou 12%, de acordo com o Estado de origem (onde se localiza o vendedor) e o Estado de destino (onde se situa o comprador).

1. **ALÍQUOTAS – CONSUMIDOR**

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

- a) alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

- b) alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele.

1. **DiferenciaL DE ALÍQUOTAS**

Na hipótese de aplicação da alíquota interestadual,  quando o destinatário for  contribuinte do imposto, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e interestadual.

Assim, quando da aquisição, por parte de contribuintes do imposto, de mercadorias para consumo próprio, deverá este recolher, quando da entrada da mercadoria no Estado de destino, o ICMS pela diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual  do Estado de origem, chamando esta diferença, neste caso, como “diferencial de alíquotas”.

1. **PRESCRIÇÃO DO CRÉDITO**

De acordo com o art.23, parágrafo único, da LC 87/1996 (LEI KANDIR), extingue-se, depois de cinco anos da data de emissão do documento, o direito de utilizar o crédito.

Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

 Parágrafo único. O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento.

1. **LOCAL DA OPERAÇÃO OU DA PRESTAÇÃO**

O artigo 11 da Lei Kandir, define quanto ao local da operação e ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, dai, o local será conforme definido na Lei Complementar da seguinte maneira:

I – tratando-se de mercadoria ou bem:

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

b) onde se encontre, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhado de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária;

c) o do estabelecimento que transfira a propriedade, ou o título que a represente, de mercadoria por ele adquirida no País e que por ele não tenha transitado;

d) importado do exterior, a do estabelecimento onde ocorrer a entrada física;

e) importado do exterior, o do domicílio do adquirente, quando não estabelecido;

f) aquele onde seja realizada a licitação, no caso de arrematação de mercadoria importada do exterior e apreendida;

g) o do Estado onde estiver localizado o adquirente, inclusive consumidor final, nas operações interestaduais com energia elétrica e petróleo, lubrificantes e combustíveis dele derivados, quando não destinados à industrialização ou à comercialização;

h) o do Estado de onde o ouro tenha sido extraído, quando não considerado como ativo financeiro ou instrumento cambial;

i) o de desembarque do produto, na hipótese de captura de peixes, crustáceos e moluscos;

II – tratando-se de prestação de serviço de transporte:

a) onde tenha início a prestação;

b) onde se encontre o transportador, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhada de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária;

c) o do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente;

III – tratando-se de prestação onerosa de serviço de comunicação:

a) o da prestação do serviço de radiodifusão sonora e de som e imagem, assim entendido o da geração, emissão, transmissão e retransmissão, repetição, ampliação e recepção;

b) o do estabelecimento da concessionária ou da permissionária que forneça ficha, cartão, ou assemelhados com que o serviço é pago;

c) o do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente;

d) o do estabelecimento ou domicílio do tomador do serviço, quando prestado por meio de satélite;

d) onde seja cobrado o serviço, nos demais casos.

IV – tratando-se de serviços prestados ou iniciados no exterior, o do estabelecimento ou do domicílio do destinatário.

1. **Efetivação do repasse de ICMS aos municípios**

No mesmo dia em que é feita a centralização dos recolhimentos de ICMS no banco oficial de crédito, 25% do total recolhido é depositado em conta única, da qual são titulares conjuntos todos os municípios.

1. **A substituição tributária**

A substituição tributária inclui-se no que se costuma denominar sujeição passiva indireta.

 De fato, ao lado do contribuinte, ou seja, daquele que tem relação pessoal direta com o fato gerador, existe o responsável, isto é, outra pessoa que não o contribuinte a que a lei impõe o cumprimento da prestação tributária (**CTN**, art. 121, parágrafo único, I e II).

Segundo o artigo 128 do CTN “a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a esta em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”.

É nesse contexto que deve ser examinada a "substituição tributária para frente", que se apoia na figura do "fato gerador presumido", hoje expressamente referido no **§ 7º do art. 150 da EC nº 3, de 17/03/93**, nestes termos:

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

**Consiste a substituição tributária para frente em obrigar alguém a pagar, não apenas o imposto atinente à operação por ele praticada, mas, também, o relativo à operação ou operações posteriores.**  O dispositivo pretende cobrar antecipadamente o tributo que talvez possa ser devido no futuro.

Todavia, afirmar que a substituição tributária para frente possibilita a tributação de fatos futuros, exigindo a antecipação do pagamento do imposto ou contribuição, faz sentido apenas no plano pré-jurídico, vale dizer, no momento das especulações políticas, anteriores, portanto, à potência das normas no sistema.

Por razões de praticidade e eficiência da tributação, o político manifestou sua vontade de antecipar o pagamento do tributo, imaginando que o fato jurídico ocorrerá no futuro.

1. **ESTRUTURA DO ICMS E O INSTITUTO DO DIFERIMENTO**

O ICMS é um imposto não cumulativo e de competência estadual e tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias a sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Como o ICMS é um imposto de grande complexidade, não se adapta a todas as operações almejadas pelo legislador. Isso torna necessário que o legislador fique atento a cada situação peculiar tornando necessária a cobrança do tributo de pessoa diferente daquela ligada ao fato gerador, a conceder isenções, reduções de base de cálculo, suspensões e aplicação de diferimento.

O diferimento é o adiamento do lançamento e do recolhimento do imposto para momento posterior.

Um exemplo de diferimento é quando um pequeno produtor, ao fornecer sua mercadoria para uma grande distribuidora (fato gerador), não paga o ICMS sendo o valor desse imposto repassado no preço da mercadoria ofertada pela distribuidora.

 O diferimento é para o Estado e sua administração tributária um dos mais importantes mecanismos de controle e racionalização do ICMS, onde se torna possível, em determinadas condições, concentrar o imposto de centenas e até milhares de contribuintes em um só.

É por exemplo o que ocorre quando das operações com carvão vegetal, leite, café e outros produtos primários. Seria extremamente complicado, chegando ao impossível, o Estado se cercar de pessoal e recursos para fiscalizar todos os produtores. Assim, aplica o diferimento, desonerando aquela etapa primária, concentrando-se o imposto nas siderúrgicas, indústrias de laticínio e nas de torrefação e moagem de café.

 Concentra o tributo no produto final e em poucos contribuintes, simplificando a cobrança e fiscalização do imposto, evitando-se a evasão fiscal.

1. **SUSPENSÃO E RENÚNCIA DO DIFERIMENTO**

O diferimento concedido por meio de regime especial poderá ser suspenso a qualquer tempo por ato do Diretor da Superintendência de Legislação e Tributação, desde que haja proposta do Chefe da Administração Fazendária da circunscrição do contribuinte. Esta proposta deverá demonstrar que o diferimento é prejudicial aos interesses da Fazenda Pública. Caso cesse o motivo da suspensão, o diferimento poderá ser restabelecido (artigo 9º do Regulamento do ICMS). Nos casos em que o diferimento é determinado pela legislação, o diferimento só será suspenso ou interrompido por outro ato de mesma força ou superior.

Nos termos do artigo 10 do Regulamento do ICMS, caso o produtor detenha créditos, em virtude de aquisição de insumos e implementos agrícolas e porventura tenha interesse de usá-los, poderá renunciar ao diferimento.

 **O produtor rural tem, sobre suas operações, o "benefício" do diferimento, ou seja, pode vender seus produtos sem o recolhimento do ICMS**, pois este é transferido para operação subsequente. Ocorre que, embora diferido o imposto, não se extingue a obrigação tributária, dando-lhe assim, nas aquisições daqueles insumos e implementos agrícolas, o direito ao crédito escritural.

 Logo, o produtor rural passa a cumular créditos, que são controlados pelo próprio fisco, mediante formulário específico. Sendo detentor de crédito acumulado de ICMS, poderá transferi-lo para o adquirente de seu produto, respeitando o princípio da não cumulatividade, deduzindo, obviamente, na operação que efetuar o débito pela operação objeto da renúncia.

Em suma, pode ou não utilizar-se do diferimento, bastando para tanto apresentar renúncia ao que considero um "benefício".

1. **RESPONSABILIDADE PELO IMPOSTO DIFERIDO**

Como a responsabilidade pelo recolhimento do imposto é transferida para a operação seguinte, quem passa ser o detentor dessa responsabilidade é o adquirente ou destinatário da mercadoria. O alienante ou remetente fica “livre” do tributo por hora.

Por força do regime especial ou da própria legislação a aplicação do diferimento fica condicionada a evento futuro. Caso não haja a concretização da situação em que existe a previsão de aplicação do diferimento, tanto o adquirente ou destinatário quanto o alienante ou remetente ficarão atrelados ao fato gerador e ao recolhimento do tributo.

 O Anexo II do Regulamento do ICMS, em seu item 25, estipula que a saída de adubo, simples ou composto, fertilizante, corretivo de solo e esterco animal, produzidos no Estado, para uso na agricultura bem como no melhoramento de pastagens. Nesta hipótese, caso o fertilizante produzido e vendido pela indústria para determinada cooperativa tiver seu destino diferente que o uso na agricultura ou no melhoramento de pastagens, haverá incidência do ICMS e este poderá ser cobrado total ou parcialmente do alienante ou remetente, caso o adquirente ou destinatário não o faça.

O objetivo dessa regra é estimular aos que forem enquadrados no diferimento a ficarem atentos às regras e condições do diferimento e fiscalizar o devido destino do produto. A segunda hipótese visa à satisfação tributária da Fazenda Pública, caso não se atenda às condições.

1. **DO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DEVIDO**

O imposto diferido será recolhido no momento em que o ICMS incidir sobre as operações do adquirente onde será recolhido juntamente com as suas operações normais. O contribuinte não se debitará em separado pelo imposto diferido nas operações anteriores e nem se creditará destes valores, pois lhe é vedado abater o respectivo valor como crédito.

Não se pode falar em crédito por parte do adquirente no ICMS diferido, uma vez que na operação anterior não houve cobrança de do imposto, logo não há crédito. Também haverá recolhimento do imposto diferido quando houver encerramento das fases que comportam tal técnica.

Nos casos em que a operação seguinte for beneficiada com a isenção ou não-tributação o adquirente deverá recolher o imposto diferido, sendo-lhe vedado o direito de crédito. Esta regra comporta exceção, na medida em que, o legislador, verificando que alguns setores econômicos somente adquirem de produtores rurais, cujas operações por eles realizadas são gravadas com a técnica do diferimento, onde posteriormente o produto final dos adquirentes conta com benefício de isenção, não seria lógico que estes recolhessem o imposto diferido, pois a isenção não teria nenhuma eficácia.

Assim, o legislador prevê, em algumas hipóteses a figura da "manutenção integral de crédito". Com isso, caso a legislação permita "manutenção integral de crédito" para os beneficiados com isenção, mesmo adquirindo produtos com o imposto diferido, este não será recolhido. Esta situação é sui generis, pois há postergação do imposto para etapa posterior, mas este jamais será recolhido, tendo em vista a isenção do adquirente.

Haverá também o recolhimento do imposto diferido caso o produto ou mercadoria dele resultante seja objeto de perecimento, deterioração, extravio, furto, roubo ou perda, por qualquer motivo.

1. **DIFERIMENTO, ISENÇÃO, NÃO INCIDÊNCIA, IMUNIDADE E SUSPENSÃO.**

O diferimento é diferente da isenção. No diferimento há a obrigação tributária, mas o lançamento e o pagamento são feitos em etapa posterior. É uma técnica de tributação e não um benefício.

Já a isenção é, de fato, um benefício onde há a ocorrência da dispensa legal de pagamento do tributo. Na isenção existe a obrigação, mas o crédito extinto por lei.

Já na não-incidência, não há fato gerador para a cobrança do tributo, diferentemente do diferimento e da isenção.

Na imunidade, a Constituição Federal estabelece, em seu artigo 150, os casos onde não há cobrança de tributos.

 Por exemplo, são imunes: os livros, jornais, os periódicos e o papel destinado a sua impressão, templos de qualquer culto, o patrimônio, a renda e os serviços dos partidos políticos, entre outros.

Por fim, na suspensão, a cobrança do imposto está condicionada a evento futuro. Enquanto esse evento futuro não ocorrer, o tributo não será cobrado. Por ser assim, o ponto nefrálgico que diferencia a suspensão do diferimento é a mesma que o diferencia da não-incidência: a concretização do fato gerador.

 A suspensão é uma forma de tornar seguro o recolhimento do tributo, nas operações em que ainda não ocorreu o fato gerador do imposto.

 No diferimento, o fato gerador ocorre, existe o nascimento da obrigação tributária.

1. **O DIFERIMENTO E A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA**

Há algumas semelhanças entre o diferimento e a substituição tributária, o que leva alguns doutrinadores a afirmar que o diferimento é uma espécie de substituição tributária. Em ambas as práticas o caminho percorrido é o mesmo, ou seja, tanto no diferimento quanto na substituição tributária a responsabilidade pelo recolhimento do tributo é transferida a outra pessoa.

O instituto da substituição tributária está previsto no [artigo 128 do Código Tributário Nacional](http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?home=federal&secao=2&secao=2&page=/docs.php?docid=ctn&bookmark=CTN-ART.128):

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Assim, a substituição tributária é outro importante instrumento de racionalização e controle colocado à disposição do ente fiscal. Procura-se concentrar em uma só pessoa as figuras de contribuinte e responsável, de modo a facilitar a fiscalização e o próprio recolhimento do tributo. Ocorre nesta categoria a fixação de um fato gerador presumido, onde o adquirente ou destinatário recebe a mercadoria com o ICMS já retido por substituição, majorando-se o valor do produto. Em outras palavras, o adquirente paga o ICMS antes de vender o produto adquirido, pois o alienante ou remetente fica obrigado ao recolhimento, mas para tanto, é alvo de reembolso, quando da comercialização. Assim, acontece o que alguns chamam de uma "substituição tributária para frente". Como exemplo as indústrias, atacadistas e importadoras de cigarros, de sorvetes, de pneus, de pilhas, aparelhos de barbear, lâmpadas, materiais para construção, de peças de veículos e outros.

A figura da substituição tributária, na sua aplicação, se distingue do diferimento justamente por suas particularidades, pois naquela existe a presunção legal de um fato gerador, que pode inclusive não ocorrer, mas o imposto será recolhido e reembolsado pelo adquirente.

No diferimento, não há reembolso, não há prévio recolhimento do tributo e nem presunção legal de fato gerador. O que existe é uma mudança no aspecto pessoal da hipótese de incidência, onde haverá posterior operação.

Na substituição tributária existem duas normas, uma de caráter principal, constituindo a instituição do tributo, e a outra, de caráter acessório, que se vincula a primeira e cria a hipótese de incidência. No diferimento só a uma norma, somente a principal, definindo desde já o responsável pela obrigação, sem que haja pelo "substituído" nenhum pagamento a título de reembolso pelo recolhimento do imposto.

1. **O ENCERRAMENTO DO DIFERIMENTO**

O diferimento é uma categoria inserida na operabilidade funcional do ICMS, por meio do qual o lançamento e pagamento do imposto ficam adiados para momento seguinte, sendo salientar a existência de regras para o bom funcionamento dessa tecnologia fiscal, de modo a se evitar a inobservância de regras constitucionais, como a não-cumulatividade e a capacidade contributiva.

1. [**ESTORNO DE CRÉDITO DE ICMS**](http://informativo.bernhoeft.com.br/index.php/2008/11/estorno-de-credito-de-icms/)

O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I – for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

II – for integrada ou consumida em processo de industrialização, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;

III – vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;

IV – vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se.

Abordando a questão, pontua Roque Antônio Carraza:

Também a chamada venda com prejuízo dá direito a créditos de ICMS. Melhor dizendo, se, na série de operações que levam a mercadorias do produtor ao consumidor final houver alguma "com prejuízo, nem assim o direito ao crédito se esvai (ou deve ser "estornado", na terminologia fazendária). Pelo contrário, o crédito não-utilizado, na "venda com prejuízo", é totalmente aproveitável na operação (ou prestação) seguinte, tributável por meio de ICMS. (CARAZZA, 2005, p. 298).

1. **CONCEITO DE GUERRA FISCAL**

Guerra fiscal é a disputa, entre cidades e estados, para ver quem oferece melhores incentivos para que as empresas se instalem em seus territórios.

Para atrair investimentos e consequentemente mais riqueza e geração de renda para sua região, vários governos promovem incentivos variados para as empresas. Isso vai desde isenção de impostos e infraestrutura até a própria construção das instalações da empresa com dinheiro público.

Por exemplo, a montadora FORD, que depois de acirrada disputa entre os estados da Bahia e do Rio Grande do Sul, para ver quem oferecia maiores vantagens fiscais, a empresa decidiu-se instalar na Bahia.

As desvantagens da guerra fiscal é que isso faz com que o Brasil em geral, deixe de arrecadar volumosos recursos, em virtude da disputa, sendo que de qualquer forma, ela se instalaria no Brasil. Além disso, quem adquire bens ou serviços de outro estado, quando usufrui de incentivos fiscais no seu estado de origem, pode sofrer sanções, como restrições ao crédito do ICMS.

Para avaliar o poder que os estados detêm na guerra fiscal, é preciso saber que o ICMS poderia obedecer a um de três regimes: o regime de origem, o regime de destino e o regime misto.

No regime de ***origem***, uma transação realizada entre um comprador de um estado e um vendedor de outro geraria receita apenas para o estado onde se encontra o ***vendedor*** (ou seja, a operação seria tributada apenas pelo estado de origem da mercadoria ou serviço).

No regime de ***destino***, ao contrário, essa transação geraria receita apenas para o estado do ***comprador*** (ou estado de destino da mercadoria ou serviço).

No regime ***misto***, os estados partilhariam a receita do imposto segundo alguma regra pré-definida.

No Brasil, adota-se o regime misto. Para definir a partilha entre os estados, cria-se duas categorias de alíquotas de ICMS: as ***alíquotas internas*** e as ***alíquotas interestaduais***.

São duas ***categorias*** de alíquotas porque há duas alíquotas interestaduais e inúmeras alíquotas internas.

As alíquotas interestaduais, já mencionado anteriormente, são definidas por resolução do Senado Federal, e as internas, pela legislação tributária de cada estado.

A alíquota interna incide sobre todas as operações ocorridas dentro do estado. Em geral, é de 17%, embora haja casos em que passe de 20%.

A alíquota interestadual somente incide sobre as transações ocorridas entre contribuintes de estados diferentes. Nesse caso, o estado de origem recebe o equivalente à incidência da alíquota interestadual sobre o valor da transação, e o estado de destino receberá o equivalente à incidência da ***diferença*** entre a alíquota interna prevista na sua legislação de ICMS e a alíquota interestadual.

Assim, o imposto é partilhado pelos dois entes, sem que o contribuinte pague mais por isso.

Um exemplo ajudará a visualizar melhor. Suponhamos que uma empresa industrial de Minas Gerais venda uma mercadoria para uma empresa localizada no Paraná, no valor total de R$ 10 mil. Nesse caso, é necessário saber qual é a alíquota interna do Paraná. Digamos que seja de 17%. Então o imposto ***total*** devido na operação é de 17% sobre R$ 10 mil, ou R$ 1.700,00.

Como a alíquota interestadual, nesse caso, é de 12%, caberá à Fazenda de Minas Gerais a quantia de 12% sobre R$ 10 mil, ou R$ 1.200,00. O Tesouro do Paraná arrecadará o restante, ou R$ 500,00, equivalente à aplicação da diferença de alíquotas (17% – 12% = 5%) sobre a base de cálculo de R$ 10 mil. Note que, somando as duas parcelas, obtemos os mesmos R$ 1.700,00 que seriam arrecadados pelo Estado do Paraná, se a mercadoria adquirida pela empresa paranaense tivesse sido fabricada naquele estado, em vez de sê-lo em Minas, e não ocorresse partilha do imposto.

No caso das alíquotas interestaduais, há apenas duas.

A ***alíquota geral***, de 12%, incide sobre quase todas as operações interestaduais.

A ***alíquota reduzida***, de 7%, incide apenas nas operações em que o estado de origem esteja nas Regiões Sul e Sudeste, exceto o estado do Espírito Santo, e o estado de destino esteja nas Regiões Norte, Nordeste ou Centro-Oeste ou no estado do Espírito Santo.

Então, se a empresa de Minas Gerais do exemplo acima vender mercadorias no valor de R$ 10 mil para uma empresa situada na Paraíba, e supondo que a alíquota interna da Paraíba também seja de 17%, o total do imposto pago sobre essa operação será o mesmo, mas a repartição entre os estados será diferente. Minas Gerais ficará com o valor relativo à alíquota interestadual reduzida de 7%, ou R$ 700, enquanto a Paraíba ficará com os 10% restantes, ou R$ 1.000,00.

Essa é uma forma de assegurar aos estados do Norte, do Nordeste e do Centro-Oeste uma participação maior nas receitas de ICMS. Mas também lhes confere uma vantagem importante sobre os demais estados na guerra fiscal, pois quem tem mais, também pode conceder mais incentivos fiscais.

A alíquota interestadual desempenha papel estratégico na guerra fiscal, embora os incentivos tipicamente sejam vinculados ao valor total do ICMS devido.

 É a alíquota interestadual que permite ao estado atrair empresas, oferecendo-lhes vantagens que superam o seu sacrifício de receita. É uma mágica interessante, e o segredo reside no fato de que, no sistema brasileiro, os estados têm aliviado a carga do imposto que seria cobrado nas operações de venda a outras unidades da Federação.

Assim, se uma empresa da Paraíba vender uma mercadoria para outra de Minas Gerais, aplica-se a alíquota interestadual de 12%. Mantendo o exemplo de que o produto custa R$ 10 mil, então a Paraíba pode conceder incentivos sobre o tributo devido de R$ 1.200,00 a uma empresa que se instale no seu território para produzir e vender para cidades do Sul e do Sudeste. Já o Estado de Minas, que tem direito a uma alíquota de 7% para vender para Paraíba, só poderá dar incentivos fiscais de R$ 700, em uma transação similar, em que se produza em Minas para vender para a Paraíba e outros estados do Nordeste e do Norte.

O objetivo do estado que concede um benefício para reduzir de fato a alíquota interestadual é atrair uma empresa que ainda não opera em seu território. Logo, ele não arrecada nem um centavo a título de alíquota interestadual com as operações dessa empresa e, a rigor, pouco perderia ao oferecer uma isenção a ela. Quem perderia mais é o estado onde essa empresa está localizada, que deixaria de arrecadar o imposto sobre as vendas dela aos demais estados, caso a empresa se mudasse para o estado que oferece o incentivo.

O estado que concede o incentivo ganha mais: ao atrair a empresa, ele provavelmente atrairia também alguns de seus fornecedores, ou fortaleceria os fornecedores que já estão instalados em seu território, e criaria mais empregos. Isso tende a gerar um aumento de receita tributária que pode contrabalançar a perda do ICMS devido nas operações internas. Logo, a conta fecha positivamente para o estado que oferece o incentivo fiscal.

Para evitar essas disputas possivelmente danosas aos orçamentos estaduais, a Constituição proibiu a concessão unilateral de incentivos com o ICMS, forçando a atuação cooperativa dos estados, na forma de lei complementar. Coerentemente, a Lei Complementar (LC) 24/75 proíbe expressamente a concessão de incentivos com o ICMS sem que haja aprovação unânime dos estados.

Ora, a disputa de sede e localização de empresas entre estados concorrentes tem potencial para gerar conflitos intermináveis e muito pouca concórdia. De fato, as leis estaduais que criam incentivos fiscais com o ICMS têm sido aprovadas nas Assembleias Legislativas e aplicadas ao arrepio da LC 24/75, e passando por cima da autoridade do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), que é o fórum para apreciar a aprovar as concessões de incentivos fiscais com o ICMS.

Espera-se que o leitor perceba que o vigor da guerra fiscal deve-se à existência da alíquota interestadual, que é típica do regime misto.

Se o ICMS fosse integralmente ou preponderantemente de destino, a guerra fiscal seria muito enfraquecida, e não feriria (ou feriria muito pouco) as finanças dos estados.

Recentemente, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade de diversas leis estaduais que concediam incentivos fiscais com o ICMS, por inobservância da LC 24/75. Essa decisão esclarece as regras para concessões de incentivos fiscais e contribui para que cada estado saiba o que tem a ganhar e a perder em uma eventual reforma tributária. Com mais segurança jurídica, a negociação tende a ficar mais clara. No entanto, há ainda uma ação a ser julgada, que tem o potencial de inverter o quadro atual. A regra de aprovação de incentivos fiscais no Confaz, estabelecida pela LC 24/75, exige unanimidade dos estados presentes. A necessidade desse consenso está sendo questionada, também na Corte Suprema.

No início de 2011, o Poder Executivo Federal anunciou que estuda proposta de reforma tributária baseada na redução das alíquotas interestaduais do ICMS a 2%. Essa proposta, muito mais simples do que a unificação das alíquotas do ICMS, encontrará, decerto, alguns inimigos. Os estados mais industrializados, que derivam forte receita das operações interestaduais, dificilmente terão interesse em aprovar uma iniciativa que os prive dessa fonte de recursos. (Além disso, essa proposta teria outras consequências, relevantes para os estados exportadores.)

Considerando as diversas propostas apresentadas, creio que a mais atraente, sob diversos aspectos, é a criação de um imposto sobre o valor adicionado (IVA), em substituição à legião de tributos incidentes sobre o valor adicionado, a receita ou o faturamento (ICMS, IPI, PIS, Cofins, ISS).

No entanto, muitas das propostas até hoje apresentadas trazem no pacote um aspecto desnecessário e que pode atrapalhar a aprovação da reforma. Falo da unificação das alíquotas internas, que passariam a ser idênticas, para cada produto ou serviço, em todo o território nacional. Embora haja previsão de alguma flexibilidade, essa unificação limitaria substancialmente a possibilidade de praticar alíquotas mais baixas, criando um obstáculo à guerra fiscal.

Por outro lado, essa unificação é arriscada, pois deixaria os estados à mercê de decisões nacionais que não necessariamente atenderiam suas necessidades. Essa heteronomia fiscal seria ainda mais perigosa porque a maior parte dos gastos públicos tem caráter obrigatório, e muitas despesas são inflexíveis. Apesar de abrir espaço para sensíveis reduções de alíquotas (em especial as relativas a energia elétrica, combustíveis e telecomunicações, atualmente muito altas), a criação de uma receita igualmente inflexível poderia desorganizar a administração financeira de alguns estados. Por isso mesmo, geraria pressão política para elevar, mesmo quando dispensável, as alíquotas do ICMS dos demais estados, criando uma tendência ao aumento da carga tributária.

Mas, além do combate à guerra fiscal, para que é necessária uma reforma tributária?

Certamente não para pagar menos tributos. Para isso, bastaria reduzir alíquotas, o que independe de uma reforma tributária. Para simplificar o sistema tributário, entretanto, seria extremamente útil, e talvez seja esse o maior ganho potencial de uma reforma tributária hoje no Brasil, considerando o emaranhado de leis, portarias, regras e exceções e a sobreposição de tributos de natureza semelhante, para desespero do contribuinte. E também para conferir maior neutralidade ao sistema e impedir que induza ineficiências econômicas. A cumulatividade (que por si só vale outro artigo), foi reduzida para as grandes empresas, após a reforma da legislação do PIS e da Cofins, mas se expandiu para as pequenas e microempresas, que não foram abrangidas por essas mudanças e que, ao aderirem ao Simples, ingressaram em um sistema cumulativo por natureza.

Lamentavelmente, a convergência da reforma para uma e apenas uma de suas vertentes empobreceu a discussão e limitou os objetivos a serem alcançados. Como nem o caminho escolhido rendeu frutos, restou um cansaço do tema e uma sensação de impotência, reflexos do malogro sucessivo de inúmeras tentativas.

Já estamos debatendo o tema há mais de 20 anos. Não há necessidade de ideias inovadoras ou mirabolantes. Sabemos onde aperta o sapato tributário e quais soluções simplesmente não vingarão. E mesmo que não o soubéssemos por nós mesmos, bastaria inspecionar a experiência internacional – à qual, país da jabuticaba que somos, temos tanta aversão.

1. **CONFAZ** - **CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA**

 É de responsabilidade do CONFAZ: promover a celebração de convênios, para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto. O Conselho é constituído por representante de cada Estado e Distrito Federal e um representante do Governo Federal.

O Conselho pode, em assunto técnico, delegar, expressamente, competência à Comissão Técnica Permanente do ICMS - COTEPE/ICMS para decidir, exceto sobre deliberação para concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais.

1. **UTILIZAÇÃO NAS PRESTAÇÕES INTERESTADUAIS**

Tendo em vista os [artigos 125](http://contadezlp.cenofisco.com.br/ctz/ctz.dll?f=FifLink&t=document-frame.htm&l=jump&iid=6fd5e387.6d9c72af.0.0&nid=70388#JD_legmgricmsmgan5art125) e [126](http://contadezlp.cenofisco.com.br/ctz/ctz.dll?f=FifLink&t=document-frame.htm&l=jump&iid=6fd5e387.6d9c72af.0.0&nid=7038a#JD_legmgricmsmgan5art126) da Parte 1 do Anexo V do RICMS/02:

**“Art. 125:** Na prestação interestadual, somente será permitida a adoção do despacho de transporte se a empresa contratante possuir estabelecimento inscrito no Estado.

**Art. 126:** Quando for contratada complementação de transporte por empresa transportadora estabelecida fora do Estado, a 1ª (primeira) via do documento, após o transporte, será enviada à empresa contratante, para o efeito de apropriação do crédito do imposto retido”.

assim, temos que, na prestação interestadual, somente será permitida a adoção do despacho de transporte se a empresa contratante possuir estabelecimento inscrito no Estado; portanto, essa é uma condição que deverá ser observada sempre.

Na hipótese em que for contratada complementação de transporte por empresa transportadora estabelecida fora do Estado, a primeira via do documento, após o transporte, será enviada à empresa contratante para efeito de apropriação do crédito do imposto retido.

1. **ICMS E IPI RECUPERÁVEIS**

O IPI e o ICMS pagos na aquisição de mercadorias para revenda e de insumos da produção industrial (matérias-primas, materiais intermediários e embalagens) não devem integrar o respectivo custo, quando forem recuperáveis mediante crédito nos livros fiscais pertinentes.

1. **IPI E ICMS NA IMPORTAÇÃO**

 A segregação do custo de aquisição aplica-se inclusive aos impostos recuperáveis (IPI/ICMS) pagos na importação de mercadorias destinadas à revenda ou matérias-primas e outros materiais destinados à industrialização.

1. **DRAWBACK**

*Drawback* é o regime aduaneiro especial que permite a importação de mercadorias destinadas à exportação, para beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento, com suspensão ou isenção de impostos, nos termos do Regulamento Aduaneiro. É um instrumento de estímulo, de incentivo às exportações que permite, às empresas brasileiras, o aperfeiçoamento e a modernização de seus produtos.

São três as modalidades do regime:

* + - * Restituição: os impostos são pagos por ocasião da entrada, porem são restituídos por ocasião da exportação do produto acabado obtido com os insumos importados ou outros de mesma natureza. A restituição é feita através de credito fiscal e deverá ser requerida dentro de 90 (noventa) dias a contar da efetiva exportação, podendo ser este prazo prorrogado por igual período a pedido do interessado, devidamente justificado.
* Suspensão: na [importação](http://pt.wikipedia.org/wiki/Importa%C3%A7%C3%A3o%22%20%5Co%20%22Importa%C3%A7%C3%A3o) de mercadorias a serem utilizada em processo de industrialização de produto a ser exportado, os tributos federais (imposto de Importação e IPI) terão sua exigibilidade suspensa. Há isenção de [ICMS](http://pt.wikipedia.org/wiki/ICMS%22%20%5Co%20%22ICMS), de acordo com o Convênio ICMS 27/90, com alterações dos convênios 77/91 e 94/94.
* Isenção: é isenta de [tributos](http://pt.wikipedia.org/wiki/Tributos%22%20%5Co%20%22Tributos) federais a importação de mercadorias em qualidade e quantidade equivalentes, destinada à reposição de mercadorias anteriormente importadas, utilizadas na [industrialização](http://pt.wikipedia.org/wiki/Industrializa%C3%A7%C3%A3o%22%20%5Co%20%22Industrializa%C3%A7%C3%A3o) de produto exportado. É a reposição de [estoque](http://pt.wikipedia.org/wiki/Estoque%22%20%5Co%20%22Estoque) com benefício isencional. As importações realizadas ao amparo do regime de DRAWBACK não estão sujeitas ao exame de similaridade e à obrigatoriedade de transporte em navio de [bandeira](http://pt.wikipedia.org/wiki/Bandeira%22%20%5Co%20%22Bandeira) brasileira. Nas duas modalidades há isenção do AFRMM.

*Drawback* é o regime aduaneiro especial que permite a importação de mercadorias destinadas à exportação, para beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento, com suspensão ou isenção de impostos, nos termos do Regulamento Aduaneiro. É um instrumento de estímulo às exportações que permite, às empresas brasileiras, o aperfeiçoamento e a modernização de seus produtos.

1. **ICMS ECOLÓGICO**

O ICMS Ecológico vem derrubar a antiga crença de que é difícil o desenvolvimento sustentável. Ao mesmo tempo em que funciona como um incentivo para os municípios continuarem investindo na preservação ambiental, o ICMS Ecológico também serve como uma fonte de renda importante para muitos deles atuando, desta forma, como um grande instrumento de fomento ao desenvolvimento sustentável.

O Paraná foi o primeiro estado brasileiro a instituir o ICMS Ecológico. Já em 1989 a Constituição do Estado previa a medida que foi regulamentada em 1991 pela Lei Complementar 59/1991.

Os critérios para determinação de qual o valor que deverá ser repassado aos municípios podem variar de acordo com o Estado em questão, porém, a exemplo do que foi pioneiramente implantado no Paraná, todos levam em conta a existência de Unidades de Conservação e/ou áreas protegidas (Faxinais no Paraná e Áreas de Preservação Permanente em Minas Gerais, por exemplo).

Alguns, a exemplo do Estado de Minas Gerais que foi o terceiro a implantar o ICMS Ecológico, definiram “índices de qualidade ambiental” que são usados para determinar o percentual do ICMS Verde a ser repassado. Neste sistema usa-se além do critério de área existente de unidades de conservação, uma pontuação ou peso de acordo com o tipo de unidade de conservação (tem peso maior – ou seja, recebem mais – aquelas que possuem uso mais restrito, assim como as reservas biológicas.

O capital repassado aos municípios não é “carimbado”, ou seja, o dinheiro arrecadado pelos municípios não precisa necessariamente ser empregado em programas de preservação do meio ambiente, fica a critério do administrador estabelecer o destino desse capital. O ICMS Ecológico exige apenas que os prefeitos mantenham unidades de conservação nos respectivos municípios.

Na iniciativa privada, quem também manter unidades particulares de conservação, pode ser beneficiado com o ICMS Ecológico, basta que esse benefício seja previsto nas Leis Orgânicas dos municípios.

1. **CONCLUSÃO**

O ICMS é uma das grandes fontes de receita dos Estados da Federação. Também é um dos tributos mais complexos, uma vez que o ICMS, para cada caso, há uma maneira diferente de recolhimento do tributo. Tais fatores fazem do ICMS um dos tributos mais importantes. Portanto, é de suma importância o conhecimento aprofundado desse tributo.

1. **SÚMULAS DOS TRIBUNAIS SUPERIORES, STF E STJ:**
	1. **Súmulas do Supremo Tribunal Federal:**

- Súmula 536. São objetivamente imunes ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias os produtos industrializados, em geral, destinados à exportação, além de outros, com a mesma destinação, cuja isenção a lei determinar.

- Súmula 572. No cálculo de ICMS devido na saída de mercadorias para o exterior, não se incluem fretes pagos a terceiros, seguros e despesas de embarque.

- Súmula 573. Não constitui fato gerador do ICM a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato.

- Súmula 660. Até a vigência da EC 33/2001, não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não contribuinte do imposto.

- Súmula 661. Na entrada de mercadoria importado do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro.

- Súmula 662. É legítima a incidência do ICMS na comercialização de exemplares de obras cinematográficas, gravadas em fitas de videocassete.

**38.2 Súmulas do Superior Tribunal de Justiça:**

- Súmula 129. O exportador adquire direito de transferência do crédito do ICMS quando realiza a exportação dos produtos e não ao estocar a matéria-prima.

- Súmula 135. O ICMS não incide na gravação e distribuição de filmes e videoteipes.

- Súmula 155. O ICMS incide na importação de aeronave, por pessoa física, para uso próprio.

- Súmula 163. O fornecimento de mercadorias com a simultânea prestação de serviços em bares, restaurantes e estabelecimentos similares constitui fato gerador do ICMS a incidir sobre o valor total da operação.

- Súmula 166. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

- Súmula 196. Na importação de veículo por pessoa física, destinado a uso próprio, incide ICMS.

- Súmula 237. Nas operações com cartão de crédito, os encargos relativos ao financiamento não são considerados no cálculo do ICMS.

1. **REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. In: Vade Mecum. São Paulo: Saraiva, 2010.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, Senado,2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARRAZZA¹, Roque Antonio. **ICMS**. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARRAZZA², Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 7ªed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 16ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Direito tributário e financeiro**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

1. Trabalho apresentado à disciplina de Direito Tributário

2 Acadêmica do Curso Direito 10º período da Universidade Estadual de Montes Claros.

3 Acadêmica do Curso Direito 10º período da Universidade Estadual de Montes Claros. [↑](#footnote-ref-1)
2. Acadêmica do Curso Direito 10º período da Universidade Estadual de Montes Claros. [↑](#footnote-ref-2)
3. Acadêmica do Curso Direito 10º período da Universidade Estadual de Montes Claros. [↑](#footnote-ref-3)