

## **INFORME TRIBUTÁRIO**

### **Unificação das regras relativas à substituição tributária do ICMS e a suspensão parcial promovida pelo Supremo Tribunal Federal**

Diante das muitas modificações realizadas na normatização da substituição tributária do ICMS, bem como diante da recente suspensão de várias dessas modificações, conforme medida liminar deferida pelo Supremo Tribunal Federal e acatada hoje, pelo Conselho Fazendário, entendemos pertinente que as empresas comerciais se atentem ao contexto abaixo descrito.

O ICMS é um tributo que, via de regra, incide na saída de mercadorias. Normalmente, o contribuinte desse imposto estadual é aquele que, justamente, promove as tais saídas. Visando facilitar a fiscalização desse tributo, a Constituição Federal foi alterada em 1.993 para autorizar que determinada pessoa assumia a condição de responsável pelo pagamento da exação em relação a fatos futuros ou passados. Foi criada, dessa forma, a figura da antecipação e substituição tributária (ICMS-ST).

Assim, as legislações estaduais passaram a trazer hipóteses em que os contribuintes são obrigados a antecipar o ICMS de toda uma cadeia produtiva. Tendo em vista que cada Estado era responsável por sua respectiva legislação, cada ente federado passou a trazer as mercadorias que, em seu âmbito territorial, deveriam ser submetidas à metodologia da substituição tributária. Para o cálculo do ICMS-ST, utiliza-se de uma margem de valor agregado, usualmente baseada em pesquisas de preços, ou uma pauta fiscal definida pelos Estados.

Até o ano de 2.015 o cenário da substituição tributária do ICMS era, simplesmente, caótico, pois cabia aos contribuintes analisar quais eram as mercadorias submetidas à essa sistemática em cada um dos Estados que desejasse operar. Isso sem se falar nos acordos firmados entre os Estados que instituíam essa metodologia de incidência em operações interestaduais. Ou seja, uma determinada mercadoria poderia ser submetida à substituição tributária em um Estado, mas não ser em outros. Tratava-se de um conceito que muito dificultava a apuração dos tributos, encarecendo, evidentemente, os controles administrativos e gerenciais.

Visando simplificar essa complexa rede normativa, cada uma com seus detalhes e especificidades, os Estados, reunidos no Conselho Fazendário, editaram o Convênio ICMS nº 92/15. A ideia por trás desse convênio era uniformizar, no plano nacional, as mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária. Nesse mesmo propósito encontrava-se a uniformização da sistemática de cobrança. Como consequência, a nova norma havia trazido vinte e cinco segmentos de mercadorias passíveis de

serem tributadas pela sistemática de substituição tributária, além daquelas que, embora não previstas na lista, fossem comercializadas porta a porta.

Para tanto, o Convênio ICMS nº 92/15 instituiu o Código Especificador da Substituição Tributária (CEST), com a finalidade de identificar no documento fiscal a mercadoria passível de sujeição aos regimes de substituição tributária e de antecipação do recolhimento do imposto. A partir de então, bastaria aferir o CEST do produto para saber se ele deveria ser objeto de substituição tributária ou antecipação, independentemente do local onde ocorresse a transação comercial.

Tais questões vierem, recentemente, a ser atualizadas e aprimoradas pelo Convênio ICMS nº 52/17, passando a ser esta a norma vigente responsável pela uniformização quantos aos regimes de substituição tributária e de antecipação do ICMS com encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes, instituídos por convênios ou protocolos firmados entres os Estados e o Distrito Federal. Trazemos, abaixo, as normas que nos chamam mais atenção, bem como a atual situação jurídica do convênio em questão.

De início, vale observar que as disposições do Convênio ICMS nº 52/17 também se aplicam ao imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna da unidade federada de destino e a alíquota interestadual incidente sobre as operações interestaduais com mercadorias destinadas ao uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário contribuinte do imposto. Para essas hipóteses, 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.

Ainda a propósito do cômputo da exação, 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. Na prática, a norma trata da: i) inclusão do ICMS-ST em sua própria base de cálculo; ii) inclusão do ICMS-ST na base de cálculo do imposto devido em razão da diferença entre a alíquota interna da unidade federada de destino e a alíquota interestadual incidente sobre as operações interestaduais nas hipóteses antes comentadas.

No entanto, entendemos que há problemas em tais definições, pois um mero convênio, isto é, um acordo administrativo entre as unidades federadas, não pode se sobrepor à Lei Complementar nº 87/96, que traz os regramentos gerais a respeito do tributo em análise. Nessa lei, entendemos não haver disposição que autorize, por exemplo, a inclusão do ICMS-ST na base de cálculo do imposto devido em razão da diferença entre a alíquota interna da unidade federada de destino e a alíquota interestadual incidente nas situações antes comentadas.

Ainda nesse contexto de possíveis inovações à Lei Complementar nº 87/96, é interessante analisar que a determinação para a inclusão do ICMS-ST na base de cálculo do diferencial de alíquota é aplicada apenas aos contribuintes do imposto que adquiram bens para seu uso, consumo ou ativo imobilizado. Assim, não haveria quebra da isonomia em relação às aquisições realizadas por aquele que não é contribuinte do imposto, tal como um prestador de serviço? Na prática, portanto, enxergamos majoração do tributo.

O Convênio ICMS nº 52/17 estabelece que a existência de acordo para cobrança de substituição tributária interestadual pressupõe que, internamente, haja o mesmo tratamento da mercadoria. Eventual reclassificação do bem ou mercadoria não implica inclusão ou exclusão em relação aos itens arrolados nos anexos da norma. Quanto ao sujeito passivo, via de regra este será o remetente do produto. A responsabilidade, entretanto, é transferida ao destinatário, inclusive varejista, caso o

remetente não cumpra com a obrigação fiscal. Ainda no propósito de unificar o tratamento a todos os Estados, a metodologia não será aplicada nos seguintes casos:

- 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;
- às transferências interestaduais promovidas entre estabelecimentos do remetente, exceto quando o destinatário for estabelecimento varejista;
- às operações interestaduais que destinem bens e mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, desde que este estabelecimento não comercialize o mesmo bem ou mercadoria;
- 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;
- às operações interestaduais com bens e mercadorias produzidas em escala industrial não relevante, assim definidos pela norma.

O Convênio ICMS nº 52/17 deveria ter entrado em vigor no início deste ano; porém, o STF, atendendo a um pedido da CNI, determinou a suspensão liminar de cláusulas relevantes dessa norma, dentre as quais, aquelas que determinam a inclusão do ICMS-ST em sua própria base de cálculo, as que trazem hipóteses de inaplicabilidade do regime e as que definem o substituto tributário. O principal e irretocável argumento da petição reside, justamente, no fato de que a matéria, por mandamento constitucional, somente pode ser tratada em lei complementar. Em publicação de hoje, o Conselho Fazendário aderiu à suspensão do STF (Despacho nº 2/18).

O caso deverá voltar a ser apreciado pela Suprema Corte muito em breve. No caso de novidades, informaremos.

Nossa equipe tributária, como sempre, está à disposição para auxiliar nas repercussões fiscais desse tema.

Equipe Tributária

Gustavo Silva

[gustavo.silva@lbzadvocacia.com.br](mailto:gustavo.silva@lbzadvocacia.com.br)

Bruno Accioly

[bruno.accioly@lbzadvocacia.com.br](mailto:bruno.accioly@lbzadvocacia.com.br)

Dilson Franca

[dilson.junior@lbzadvocacia.com.br](mailto:dilson.junior@lbzadvocacia.com.br)

Andressa Uller

[andressa.uller@lbzadvocacia.com.br](mailto:andressa.uller@lbzadvocacia.com.br)

Siga-nos no LinkedIn™ e receba notificações automáticas sempre que publicarmos novos informativos.

**Linked** 

<https://www.linkedin.com/company/lbz-advocacia>

Também estamos no Twitter™, onde podem acompanhar a nossa seleção de notícias relevantes sobre o mundo empresarial (clipping):

**twitter** 

[https://twitter.com/LBZ\\_Advocacia](https://twitter.com/LBZ_Advocacia)

**Disclaimer:**

Esse informativo representa, exclusivamente, a opinião acadêmica de seus autores sobre temas de conhecimento público, de forma que inexistente qualquer relação com um caso prático, principalmente de seus clientes. Esse informativo não tem função legal e não representa uma opinião decorrente de uma assessoria jurídica específica. Não corresponde, portanto, a um parecer jurídico.

Todos os direitos reservados. Os autores autorizam a reprodução do texto, desde que as fontes sejam devidamente citadas.

Caso não queira mais receber esse tipo de material, favor nos enviar um e-mail solicitando sua exclusão.

SÃO PAULO  
Av. 9 de Julho, 3893  
Jardins / 01407-100  
Tel.: 11 3043-4888

[www.lbzadvocacia.com.br](http://www.lbzadvocacia.com.br)

CUIABÁ  
Av. São Sebastião, 3125, 14º andar  
Popular / 78045-400  
Tel.: 65 3626-4888