



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA

**A ANÁLISE DAS REGRAS DE LOCALIZAÇÃO DO ICMS INTERESTADUAL
BRASILEIRO TENDO COMO BASE O MODELO DO IVA EUROPEU SOBRE OS
SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES**

Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal

Apresentada por Joana Formiga Pires de Mello

Sob a orientação do Senhor Professor Sérgio Vasques

Lisboa, 30 de junho de 2015

Universidade Católica Portuguesa

**A ANÁLISE DAS REGRAS DE LOCALIZAÇÃO DO ICMS INTERESTADUAL
BRASILEIRO TENDO COMO BASE O MODELO DO IVA EUROPEU SOBRE OS
SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES**

DISSERTAÇÃO

Para obtenção do grau de Mestre em Direito
Fiscal pela Universidade Católica Portuguesa -
Lisboa, redigida por Joana Formiga Pires de
Mello sob a orientação do Senhor Professor
Sérgio Vasques

Lisboa, 30 de junho de 2015

Índice

1. Introdução	5
1.1 Delimitação Positiva do Objeto de Estudo.....	5
1.2 Delimitação Negativa do Objeto de Estudo	5
1.3 Relevância do Tema.....	6
1.4 Estrutura e Metodologia.....	6
2. Regras de Localização do IVA aplicáveis aos Serviços de Telecomunicações	8
2.1. Histórico e Legislação.....	8
2.2. Novas Regras de Localização.....	10
2.2.1. Consequências Práticas.....	12
2.2.1.1. Determinação do Estatuto do Adquirente	12
2.2.1.2. Determinação da Localização do Adquirente	13
2.2.1.3. Registo de IVA e Minibalcão Único.....	15
3. O ICMS Brasileiro.....	18
3.1. Quadro Geral do ICMS	18
3.1.1. Sistema Constitucional	19
3.1.2. Lei Complementar n.º 87/96	22
3.1.2.1. Facto Gerador	22
3.1.2.2. Sujeito Passivo.....	22
3.1.2.3. Base de Cálculo	23
3.2. Regras de Localização do ICMS Interestadual.....	24
3.2.1. Casos Práticos.....	27
3.2.2. Aquisição interestadual para revenda e crédito de imposto.....	30
3.2.3. Operações interestaduais com bens importados.....	31
4. Análise do regime do ICMS Interestadual, suas consequências, propostas de reforma e comparação com o regime do IVA nas Telecomunicações	33
4.1. Guerra Fiscal e problemas decorrentes do regime.....	34
4.2. Propostas de Reformas.....	39
4.2.1. Proposta de Emenda Constitucional n.º 233/ 2008.....	40
4.2.2. Proposta de Emenda Constitucional n.º 175/95 o “modelo barquinho”	41

4.3. A comparação direta entre o modelo do IVA das telecomunicações e o ICMS interestadual.....	43
5. Conclusão.....	46
6. Bibliografia.....	48
7. Anexos	50
7.1. Anexo I - Tabela da Legislação Estadual do ICMS.....	50
7.2. Anexo II – Tabela de Alíquotas nas Operações Interestaduais	51
7.3. Anexo III – Mapa das Regiões do Brasil	52

1. Introdução

1.1 Delimitação Positiva do Objeto de Estudo

O objeto de estudo da presente tese é a análise, com base no direito comparado entre o Brasil e a União Europeia, das regras de localização da tributação indireta no Brasil, quando realizadas entre diferentes jurisdições, tendo como base comparativa o regime do IVA nas telecomunicações.

Deste modo, serão estudados dois regimes distintos: o novo regime do IVA incidente sobre os serviços de telecomunicações prestados entre dois diferentes Estados membros da União Europeia, em vigor desde 1 de janeiro de 2015, e o regime do Imposto brasileiro sobre as Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (doravante designado somente por “ICMS”).

Iremos então comparar dois diferentes cenários: a tributação da prestação de serviços de telecomunicações entre operadores localizados em dois diferentes Estados membros da União Europeia e as operações realizadas entre dois diferentes Estados Federados do Brasil. Nesse sentido, iremos analisar e comparar a aplicação das regras de localização fiscal no Brasil, tendo em conta os diferentes Estados da Federação, e, na União Europeia, tendo em conta os diferentes Estados Membros.

Isto porque, tratando-se o Brasil de uma Federação, os Estados Federados possuem autonomia legislativa e instituem, conforme a competência estabelecida na Constituição Federal, os seus respectivos impostos.

O ICMS, sendo um dos impostos incidentes sobre o consumo no Brasil, é de competência estadual, o que nos possibilita compará-lo, no que toca às regras de localização, ao Estados Membros da União Europeia.

1.2 Delimitação Negativa do Objeto de Estudo

Não será objeto da presente tese o estudo das regras gerais de localização do IVA, i.e. do regime geral constante do artigo 6.º do CIVA, nem tampouco o estudo das telecomunicações do direito administrativo.

Relativamente ao ICMS, não será aqui estudado de forma aprofundada os aspetos gerais do imposto.

1.3 Relevância do Tema

Todas as operações comerciais internacionais, intracomunitária e interestaduais devem ser reguladas no âmbito fiscal por regras de localização da tributação.

Por forma a que os bens e serviços não sejam alvo de uma dupla tributação, na origem e no destino, é essencial a fixação de regras para estabelecer a qual jurisdição compete o poder de tributar.

Tal como na União Europeia, onde o IVA está regulado de forma a que só um Estado-Membro tribute a operação, o Brasil também possui um regime para regular as operações iniciadas em um Estado da Federação e terminadas em outro.

No entanto, por estarem em causa no Brasil Estados Federados com autonomia financeira e competência tributária própria, surgem diversos problemas decorrentes da distribuição da arrecadação do imposto.

A luta entre os Estados Federados pela maior parcela da arrecadação do ICMS gera situações de fraude fiscal, simulação de operações, concessão de benefícios sem autorização legislativa, entre outros.

Por outro lado, a criação de um imposto federal levanta questões sobre um ataque ao pacto federativo e à autonomia estadual.

Nesse seguimento, o Brasil e a União Europeia estabeleceram regimes distintos quanto às regras de localização do imposto sobre o consumo e, conseqüentemente, onde o imposto deve ser liquidado.

Deste modo, cabe aqui expor cada regime e os comparar, de forma que sejam apresentadas as conseqüências e os resultados que as diferentes regras acarretam.

1.4 Estrutura e Metodologia

A tese está estruturada em três capítulos, sendo no primeiro apresentado o regime das regras de localização dos serviços de telecomunicações em vigor na União Europeia e no segundo o

regime das regras de localização do ICMS incidente nas operações interestaduais do Brasil, bem como considerações gerais sobre o ICMS.

No terceiro capítulo, serão apresentados os principais problemas do regime do ICMS, bem como as propostas de reformas ao mesmo e comparações diretas com o regime do IVA nos serviços de telecomunicações.

A metodologia da presente tese teve como principal base a análise e comparação da legislação de cada regime, e a análise de propostas de reformas do ICMS brasileiro, uma vez que a presente tese possui um objeto de estudo mais técnico do que teórico.

2. Regras de Localização do IVA aplicáveis aos Serviços de Telecomunicações

O presente capítulo prende-se com a exposição do regime das regras de localização do IVA aplicável aos serviços de telecomunicações prestados entre Estados Membro da União Europeia (doravante designada somente por “UE”). Deste modo, o objeto de estudo específico deste capítulo será a apresentação do regime em vigor na UE desde o dia 1 de janeiro de 2015.

2.1. Histórico e Legislação

Até 1 de janeiro de 2015, as prestações de serviços de telecomunicações¹ eram tributadas de acordo com o que podemos chamar de “regras gerais de localização dos serviços em sede de IVA”, por meio das quais se tributam no destino as operações realizadas entre sujeitos passivos, e na origem as operações realizadas entre um sujeito passivo e um particular.

Nesses termos, estando em causa uma prestação nacional entre sujeitos passivos, a operação era considerada efetivamente realizada em Portugal e, conseqüentemente, tributada em Portugal; estando em causa uma operação entre um sujeito passivo nacional e um particular residente noutro Estado da UE, tributava-se o serviço em Portugal, pelo princípio da origem.

No entanto, se estivesse em causa uma operação entre um sujeito passivo nacional e um sujeito passivo de outro Estado Membro da UE, ou de país terceiro, a operação não era considerada localizada em Portugal, e por isso, o IVA não era devido em Portugal. Da mesma forma, sendo a operação realizada entre um sujeito passivo nacional e um particular estabelecido fora da UE, a mesma não era tributada em Portugal.

Podemos simplificar as regras vigentes até 1 de janeiro de 2015 da seguinte forma, onde a primeira informação se refere ao prestador do serviço, a segunda ao adquirente do mesmo e a terceira à localização da operação:

¹ O artigo 24.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de novembro de 2006 e artigo 1.º do Regulamento de Execução n.º 282/2011 estipulam que serviços de telecomunicação são “os serviços que tenham por objecto a transmissão, emissão e recepção de sinais, texto, imagem e som ou de informações de qualquer natureza através de fios, rádio, de meios ópticos ou de outros meio eletromagnéticos, incluindo a cessão ou a concessão com eles relacionadas de direitos de utilização de meios para a transmissão, emissão ou recepção, incluindo a disponibilização do acesso a redes de informação mundiais.”

Sujeito Passivo Nacional —> Sujeito Passivo Nacional —> Território Nacional
Sujeito Passivo Nacional —> Sujeito Passivo fora de Portugal —> País de Destino
Sujeito Passivo Nacional —> Particular na União Europeia —> Território Nacional
Sujeito Passivo Nacional —> Particular fora da União Europeia —> Não é tributado em Território Nacional²

No entanto, a partir de 1 de janeiro de 2015, as regras supramencionadas foram alteradas, tendo sobretudo em consideração o princípio da tributação no destino quando esteja em causa uma operação entre um sujeito passivo e um particular.

Nesse sentido, não é recente o intuito do legislador de alterar as regras para que a tributação seja realizada no destino e, com isso, tributada no lugar onde ocorre o seu consumo efetivo.

Como ponto de partida, temos o acordo político celebrado no Conselho de Ministros para os Assuntos Económicos e Financeiros da União Europeia (“ECOFIN”), realizado em 4 de dezembro de 2007, onde foi aprovado um “Pacote IVA” composto, entre outros, por uma Diretiva e um Regulamento que visam modernizar e simplificar as normas comunitárias em matéria de localização de serviços em sede de IVA.

De entre todas as alterações, as mais significativas foram as relacionadas com a localização dos serviços de telecomunicação³, transpostas para a prática através dos seguintes diplomas:

- I. Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços; e
- II. Regulamento de Execução (UE) n.º 1042/2013 do Conselho, de 7 de outubro de 2013, que altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços.

Além dos diplomas supramencionados, também foram publicadas pela Direção Geral da Fiscalidade e da União Aduaneira da Comissão Europeia, a 3 de abril de 2014, as Notas Explicativas sobre as alterações ao IVA na UE, no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e de serviços eletrónicos.

As notas explicativas visam permitir uma melhor compreensão das alterações legislativas, principalmente as introduzidas pelo Regulamento de Execução n.º 1042/2013, traduzindo-se em orientações práticas sem vinculação jurídica.

² Não cabe referir que a tributação será no país de destino pois dependerá da legislação interna de cada país.

³ As alterações também abrangem os serviços de radiodifusão, televisão e serviços prestados por via eletrónica.

2.2 Novas Regras de Localização

A partir de 1 de janeiro de 2015, todas as prestações de serviços de telecomunicações que tenham como adquirentes particulares na UE, passaram a ser tributadas no local de destino, ou seja, onde o particular está estabelecido, domiciliado ou possui sua residência habitual.^{4 5 6}

Tal alteração prende-se com o intuito de fazer com que as receitas decorrentes dos serviços de telecomunicações sejam revertidas para o Estado onde de facto ocorreu o consumo⁷ (ao contrário do que acontece no Brasil, como será demonstrado no próximo capítulo, onde o montante do imposto é repartido entre os Estados envolvidos na operação).

De acordo com os considerandos da Diretiva 2008/8/CE, “*é cada vez maior o número de serviços que pode ser prestado à distância. Para atender a estas novas circunstâncias, têm vindo a ser adotadas ao longo dos anos medidas pontuais e muitos serviços específicos são atualmente tributados com base no princípio do destino.*” E,

“Relativamente a todas as prestações de serviços, o lugar de tributação deverá, em princípio, ser o lugar onde ocorre o seu consumo efectivo.”

A tributação no local de destino termina com as distorções de concorrência geradas pela tributação na origem, pela qual havia clara vantagem competitiva para as empresas localizadas em um Estado Membro com uma taxa de IVA mais baixa. Isto porque, sendo a prestação de serviço tributada no país onde a empresa prestadora está localizada, sempre será aplicada a taxa deste país, independentemente de onde se encontra o cliente.

Exemplificando, numa situação comparativa onde temos uma empresa de telecomunicações em Portugal e uma em Malta a prestar o mesmo serviço para clientes localizados no mesmo país, a empresa de Malta liquidará IVA em valor inferior à empresa portuguesa, uma vez que a taxa deste país é menor.

Adicionalmente, quando comparamos um serviço prestado por uma empresa de um país terceiro a um particular residente na UE e um serviço prestado por uma empresa localizada na

⁴ Artigo 58.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006.

⁵ De acordo com o artigo 13.º do Regulamento de Execução n.º 282/2011, entende-se como residência habitual de uma pessoa singular o lugar onde essa pessoa singular habitualmente reside em razão de vínculos pessoais e profissionais.

⁶ Artigo 6.º, n.º 9, h) do CIVA de acordo com a redação dada pelo Decreto-lei n.º 158/2014 de 24 de outubro.

⁷ De acordo com o artigo 358.º, n.º 3 da Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de novembro de 2006, Estado-Membro de consumo é “o Estado-Membro no qual se considerar efectuada a prestação de serviço de telecomunicações, de radiodifusão e televisão ou de serviços electrónicos (...)”.

UE para o mesmo cliente, também nos deparamos com situações de distorções de concorrência, na medida em que, no primeiro caso, a tributação é realizada no destino.

Nesse sentido, e somente a título exemplificativo, imaginemos a empresa brasileira “O” a prestar serviços para um cliente particular residente em França. Nesse caso, e como estipulado no artigo 155.º, p. 2.º, x, a) da CF⁸, não incidirá imposto de consumo no Brasil, competindo a eventual tributação ao país de destino. Imaginemos assim que a taxa de IVA em França é de 20%, deste modo, temos que nessa operação incidia IVA a 20%.

Por outro lado, imaginemos a empresa portuguesa “M” a prestar o mesmo serviço ao mesmo particular residente em França. De acordo com as regras vigentes até 31 de dezembro de 2014, esse serviço era tributado na origem, pelo que, para exatamente o mesmo serviço, seria aplicada a taxa portuguesa de 23%.

Tais distorções não são exclusivas aos casos em que estão dois países distintos envolvidos. A mesma problemática também se verifica dentro de Portugal, quando analisamos as Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores, que possuem taxas mais baixas do que o continente.

Deste modo, as alterações ao regime do IVA vieram para, entre outras razões, harmonizar as situações práticas acima descritas.

Conforme realizado para as regras anteriormente vigentes, simplificamos as regras em vigor desde 1 de janeiro de 2015 da seguinte forma:

Sujeito Passivo Nacional —> Sujeito Passivo Nacional —> Território Nacional

Sujeito Passivo Nacional —> Sujeito Passivo fora de Portugal —> País de Destino

Sujeito Passivo Nacional —> Particular na União Europeia —> País do adquirente

Sujeito Passivo Nacional —> Particular fora da UE —> Não é tributado em Território Nacional⁹

Sujeito Passivo de outro EM —> Sujeito Passivo Nacional —> Território Nacional

Sujeito Passivo de outro EM —> Particular Nacional —> Território Nacional

Sujeito Passivo fora da UE —> Sujeito Passivo Nacional —> Território Nacional

⁸ “X - não incidirá: sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatário no exterior (...).”

⁹ Não cabe referir que a tributação será no país de destino pois dependerá da legislação interna de cada país.

Note-se que as alterações influenciam somente as relações entre sujeitos passivos e particulares, pelo que as operações entre sujeitos passivos continuaram a ser tributadas pela regra geral da tributação no destino.

2.2.1 Consequências Práticas

2.2.1.1 Determinação do estatuto do adquirente

Em conformidade com as regras de localização das operações de telecomunicação, deve-se sempre ter em conta a qualidade do adquirente para saber se o serviço será tributado na origem ou no destino, ou seja, apurar se o adquirente é, ou não, um sujeito passivo de IVA.

Nesse sentido, estabelece o artigo 17.º do Regulamento de Execução n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011 que “ *se o lugar da prestação dos serviços depender do estatuto de sujeito passivo ou não sujeito passivo¹⁰ do destinatário, o referido estatuto é determinado com base nos artigos 9.º a 13.º e 43.º da Diretiva IVA¹¹.*”

Em suma, temos que um sujeito passivo de IVA é qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade. Adicionalmente, a Diretiva IVA também considera como sujeito passivo, para fins de determinação da localização das operações, uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo mas que esteja registada para efeitos de IVA.

Na prática, o prestador de serviço, para ter conhecimento da qualidade do adquirente, deve sempre solicitar ao mesmo o número individual de identificação de IVA e obter confirmação da validade do número, bem como o nome e a morada correspondente. A validação do número de identificação é realizada através do Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA (“VIES”) onde se informa o respetivo número e Estado Membro do adquirente¹².

Nesse sentido, e de acordo com o artigo 18.º do Regulamento de Execução, o prestador de serviço pode considerar que o adquirente é um sujeito passivo quando o destinatário tenha informado o número de identificação e quando obtenha validação do número no VIES.

¹⁰ “*Não Sujeito Passivo*”: definição usada pelo regulamento para indicar um particular.

¹¹ Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.

¹² O VIES é um meio eletrónico de transmissão de informações relativas ao registo do IVA das empresas registadas na UE. A validação pode ser realizada através de http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/.

Adicionalmente, o adquirente também pode ser considerado como sujeito passivo quando não tenha informado o seu número de identificação de IVA, mas informe que o solicitou.

Ao contrário, se o adquirente do serviço não comunicar ao prestador o seu número de identificação de IVA, o prestador pode considerá-lo um adquirente particular.¹³

Cumpra aqui informar que um sujeito passivo poderá sempre adquirir um serviço de telecomunicações para fins pessoais, caso em que será considerado como um destinatário particular¹⁴.

Sobre o assunto, discorrem as advogadas Dra. Conceição Gamito, Dra. Catarina Belim e Dra. Rita Chambel, no artigo publicado sob o nome *Localização dos Serviços de Telecomunicações, dos Serviços de Radiodifusão e dos Serviços Eletrónicos*¹⁵, que “ *será muito difícil, senão impossível, aferir se os serviços de telecomunicações serão recebidos pelos clientes exclusivamente para o seu uso pessoal, por forma a desconsiderá-lo como sujeito passivo. Neste ponto, entendemos que a forma mais adequada de aplicar os critérios de determinação do estatuto e qualidade do cliente, no termos do Regulamento 282/2011, será mediante a solicitação, pelos operadores económicos, aos respetivos clientes da confirmação de que atuam, ao contratar o serviço TRE*¹⁶ *em causa, como sujeitos passivos de IVA, pedindo-lhes, em caso afirmativos, que indiquem o número de identificação para efeitos de IVA, quando este for distinto do número de identificação fiscal geral.*”

Esta questão prende-se principalmente pelo facto de, em países como Portugal, o número de IVA, NIF ou NIPC serem o mesmo, não sendo possível concluir pela qualidade de sujeito passivo somente pela indicação do respetivo número, visto que este sujeito passivo poderá possuir o número de IVA mas agir no caso concreto como um particular.

2.2.1.2. Determinação da localização do adquirente

Tendo-se comprovado que o adquirente do serviço é um particular, pelo procedimento mencionado supra, cumpre determinar o país no qual o mesmo se encontra localizado¹⁷ para

¹³ Artigo 18.º, n.º 2 do Regulamento de Execução n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011.

¹⁴ Artigo 19.º, n.º 2 do Regulamento de Execução n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011.

¹⁵ Artigo “Localização dos Serviços de Telecomunicações, dos Serviços de Radiodifusão e dos Serviços Eletrónicos”, em coautoria de Conceição Gamito, Catarina Belim e Rita Chambel publicado nos Cadernos IVA 2014.

¹⁶ Sigla utilizada no artigo para designar os serviços de telecomunicações, de radiodifusão e serviços eletrónicos.

¹⁷ Entende-se para esse efeito o estabelecimento, domicílio ou residência habitual.

ser possível determinar o local a liquidar o IVA, bem como a taxa a ser aplicada e mencionada na fatura

Estipula o Regulamento de Execução n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011 que, tendo determinado que o IVA é devido no destino, ou seja, onde o destinatário do serviço está estabelecido, domiciliado ou possui a sua residência habitual, o prestador deve determinar esse lugar com base na informação factual prestada pelo destinatário e verificar essa informação através de medidas de segurança comerciais normais, tais como as relativas aos controlos de identidades ou de pagamento^{18 19}.

No caso em que o adquirente esteja estabelecido em mais de um país, ou tenha domicílio num país e residência habitual em outro, é dada prioridade, para fins de determinar o Estado Membro onde o IVA é devido, ao local onde o cliente pessoa singular possui a sua residência habitual. Caso o cliente particular seja uma pessoa coletiva, é dada prioridade ao local onde se encontra a sua administração central, salvo se comprovar que o serviço está a ser utilizado num estabelecimento²⁰.

A determinação da localização do destinatário mostra-se difícil quando a prestação do serviço for realizada em locais físicos específicos, como em zonas wifi, cafés, átrios de hotéis etc. Nesses casos, onde a presença física do destinatário é necessária para que o serviço seja prestado, presume-se que o destinatário está localizado no local onde o serviço é explorado (com exceção de serviços prestados a bordo de navios e aeronaves onde a localização do destinatários será o local de partida)^{21 22}.

Além das presunções aplicadas quando os serviços são prestados nos lugares acima descritos, o Regulamento de Execução n.º 1042/2013 do Conselho, de 7 de outubro de 2013, veio também incluir outras presunções relativas à localização dos destinatários.

Nesse sentido, temos que quando o serviço é prestado através de uma linha fixa, presume-se que a localização do destinatário é onde a linha está instalada; quando prestado através de rede móvel, presume-se a localização pelo código indicativo da rede móvel do cartão SIM²³
²⁴.

¹⁸ Artigo 24.º do Regulamento de Execução n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011.

¹⁹ Podemos entender as medidas de segurança comerciais normais como exame de comprovativos de morada, dados dos cartões de crédito, outras faturas etc.

²⁰ Artigo 24.º do Regulamento de Execução n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011

²¹ Artigo 24.º-A do Regulamento de Execução n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011.

²² Artigo 6.º, n.º 12, d) e n.º 14 do CIVA pela redação dada pelo Decreto-lei n.º 158/2014, de 24 de outubro.

²³ Artigo 24.º-B do Regulamento de Execução n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011.

²⁴ Artigo 6.º, n.º 15 do CIVA pela redação dada pelo Decreto-lei n.º 158/2014, de 24 de outubro.

Adicionalmente, é previsto que quando o serviço de telecomunicação é prestado em conjunto com serviços de alojamento no setor hoteleiro ou em setores com funções similares, como os campos de férias ou terrenos destinados ao campismo, deve ser considerado como localização do destinatário o local em que o serviço é prestado, ou seja, no hotel, no campo de férias etc.

Tais presunções visam facilitar a faturação e liquidação do imposto por parte das empresas de telecomunicações, na medida em que os serviços, além de serem prestados à distância, são prestados em larga escala.

Como mencionado, são muitas as situações onde a localização do adquirente não é de fácil determinação, visto a complexidade natural das prestações de serviços de telecomunicações, onde o serviço nunca é prestado fisicamente, tirando casos de instalação de equipamentos etc.

Independentemente da forma pela qual a localização do cliente foi determinada, por informações passadas pelos próprios clientes ou por força das citadas presunções, o prestador de serviço deverá sempre liquidar o IVA de acordo com a taxa em vigor no Estado Membro de localização do cliente.

2.2.1.3 Registo de IVA e Minibalcão Único

Encontrando-se determinados o estatuto do cliente, a localização do mesmo e a taxa a ser aplicada e mencionada na fatura, resta à empresa de telecomunicações pagar o imposto incidente na operação.

Em Portugal, um sujeito passivo de outro Estado Membro da UE que pratica operações tributáveis no território nacional deve registar-se para efeitos de IVA. Tal registo é, na prática, a apresentação no serviço de finanças da declaração de início de atividade em momento anterior ao início da mesma.

Por essa regra, que é aplicada nos países da UE, e tendo em consideração as novas regras de localização dos serviços de telecomunicações, os prestadores de serviços de telecomunicações, nos casos em que os serviços são prestados a particulares em outro Estado Membro, deveriam registar-se em todos os Estados onde os respetivos clientes estivessem localizados.

Assim, uma empresa que presta serviços para inúmeros clientes estabelecidos em diferentes Estado Membros, e por ser agora o serviço considerado localizado onde o cliente está

estabelecido, deveria regista-se para efeitos de IVA em todos os Estados membros onde possuísse clientes.

Tal procedimento vai totalmente contra o intuito de simplificar o sistema do IVA, tornando-o ainda mais complexo.

Por esta razão, foi criado o Minibalcão Único de IVA, permitindo, desde 1 de janeiro de 2015, que os sujeitos passivos que prestem serviços de telecomunicações a particulares em outros Estados membros, onde não possuam estabelecimento estável, liquidar o IVA através de um portal da internet, no Estado onde esteja estabelecido e registado para efeitos de IVA (em Portugal o Minibalcão Único está disponível no Portal das Finanças).

O procedimento supra tem como base o regime especial previsto na Diretiva IVA pelo qual um sujeito passivo que preste serviços de telecomunicações pode estar identificado para efeitos de IVA somente no seu Estado Membro de identificação^{25 26}, regime este chamado de Regime Especial da União.

Adicionalmente, também foi criado o Regime Especial Extra-União, aplicável aos sujeitos passivos não estabelecidos na UE que prestem serviços de telecomunicações a particulares estabelecidos num Estado Membro, e que não estejam obrigados a possuir registo de IVA na UE²⁷. Neste caso, quando o sujeito passivo não possui sede ou estabelecimento estável na UE, o Estado Membro de identificação pode ser escolhido livremente, podendo inclusivamente ser escolhido o próprio Estado Membro de consumo onde os serviços são prestados.

Em ambos os casos, os sujeitos passivos apresentam as declarações e liquidam o imposto devido somente no seu Estado Membro de identificação, devendo este último encaminhar as informações e montantes do imposto respetivo para os Estados membro onde os serviços foram consumidos²⁸.

Nesse sentido, e tendo em vista que o regime especial é facultativo, os sujeitos passivos devem registar-se especificamente para o Minibalcão único no seu Estado Membro de identificação, devendo ser identificados pelo mesmo número de IVA utilizado nas declarações periódicas.

²⁵ Artigo 369.º-D da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006.

²⁶ Entende-se como Estado-Membro de identificação o Estado-Membro no qual o sujeito passivo tem a sede da sua atividade económica ou, caso não tenha a sede da sua atividade económica na Comunidade, Estado-Membro no qual dispõe de um estabelecimento estável.

²⁷ Artigo 358.º-A da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006.

²⁸ Artigo 41.º do Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho, de 7 de outubro de 2010, relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado.

A declaração referente aos serviços de telecomunicações prestados a particulares localizados em outro Estado Membro é entregue independentemente da declaração periódica de IVA. Esta declaração é referente a cada trimestre do ano civil, independentemente do volume de negócios do sujeito passivo, ao contrário das declarações periódicas em que o regime pode ser mensal ou trimestral.

De forma a possibilitar um melhor entendimento e aplicação do Minibalcão, da mesma forma como ocorreu com o novo regime das telecomunicações através das notas explicativas, a Comissão Europeia elaborou o Guia do Minibalcão único do IVA, com todas informações necessárias aos sujeitos passivos para registo, declarações e pagamentos do imposto.

Com as novas regras em vigor, as distorções supramencionadas serão eliminadas, trazendo para o sistema do IVA a neutralidade inerente ao imposto, na medida em que termina com fatores que condicionam as opções dos operadores económicos, designadamente a forma como estruturam o exercício da sua atividade.²⁹

Assim, a criação do Minibalcão único simplifica a burocracia e o procedimento de liquidação e registo de IVA, possibilitando que o novo regime seja aplicado de forma eficaz.

²⁹ Artigo “Localização dos Serviços de Telecomunicações, dos Serviços de Radiodifusão e dos Serviços Eletrónicos”, em coautoria de Conceição Gamito, Catarina Belim e Rita Chambel publicado nos Cadernos IVA 2014.

3. O ICMS Brasileiro

Cumpra esclarecer em momento prévio ao estudo das regras de localização da tributação indireta das operações interestaduais no Brasil, que, ao contrário do que acontece na UE, não existe no Brasil um regime específico aplicável aos serviços de telecomunicações.

Deste modo, estudaremos a seguir o regime geral de localização do ICMS, o qual também se aplica aos serviços de telecomunicações.

É imprescindível aqui informar que o Brasil é uma Federação e, conseqüentemente, dividido em entes federativos (a União, os Estados e Municípios e o Distrito Federal). Todos os entes da República Federativa do Brasil possuem autonomia política, administrativa e financeira e capacidade de auto-organização.

Cada ente federativo também possui a sua competência tributária, de acordo com o estabelecido na Constituição da República Federativa do Brasil (doravante designada somente por “Constituição”). Nesse sentido, a Constituição prevê que o ICMS é um imposto de competência estadual e, por isso, cada Estado possui competência para instituir seu próprio imposto.

3.1. Quadro Geral do ICMS

Não se pretende aqui fazer um estudo aprofundado do ICMS, nem o mesmo poderia ser feito em somente um capítulo. No entanto, para que seja possível apresentar o regime das regras de localização do ICMS Interestadual serão previamente apresentadas as diretrizes gerais do imposto em causa.

A legislação do ICMS se encontra dividida por diversas fontes, o que por si só já faz do ICMS um imposto complexo.

A primeira das fontes é a Constituição, a qual regula o ICMS no art. 155, II seus § 2º, 3º, 4º e 5º e art. 158, IV.

A segunda é a Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996 (doravante “Lei Complementar n.º 87/96”) e suas respectivas alterações, e posteriormente, a legislação específica de cada Estado e do Distrito Federal, perfazendo um total de 29 diferentes fontes de legislação do ICMS.

Para fins puramente informativos, é apresentada no Anexo 1 uma tabela com a legislação estadual do ICMS.

Para nos situarmos: a Constituição estabelece o panorama geral do imposto e atribui duas competências: uma à União, para editar uma lei geral aplicável a todos os Estados e Distrito Federal; e outra aos Estados e ao Distrito Federal, para instituir cada um o seu ICMS estadual.

A lei geral do ICMS, de competência da União, é a LC n.º87/96, a partir da qual, e de acordo com as regras gerais nela estabelecidas, cada Estado institui o seu ICMS estadual.

Por fim, além das normas supramencionadas, e no que toca a benefícios fiscais em sede de ICMS, temos os Convênios CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária)³⁰, meio adequado para instituir benefícios fiscais em sede de ICMS.

3.1.1. Sistema Constitucional

Ao contrário da Constituição da República Portuguesa, a constituição brasileira possui um capítulo que estabelece muito detalhadamente o sistema tributário nacional. Deste modo, em qualquer questão de direito tributário brasileiro deve-se partir primeiramente de uma análise da constituição federal. Isso porque, além de traçar as diretrizes gerais do sistema tributário, a constituição dispõe de regras específicas sobre todos os tributos e imposto, e inclusive, o que aqui nos interessa, o ICMS.

Por ser o Brasil uma federação, a competência para instituir tributos é dividida entre a União, os Estados e Distrito Federal, e Municípios. O ICMS é um imposto de competência dos Estados e Distrito Federal, conforme estipulado na Constituição³¹.

Deste modo, cada um dos 26 Estados e o Distrito Federal estipulam suas regras sobre o ICMS, fazendo com que haja, além das diretrizes da constituição, 27 legislações estaduais desse imposto, conforme tabela constante do anexo I.

Para nos situarmos no funcionamento do ICMS, podemos primeiramente compará-lo com o IVA da seguinte forma: enquanto o IVA é um imposto nacional sobre o consumo de mercadorias e serviços, o ICMS é um imposto estadual que tributa o consumo de mercadorias

³⁰ O Conselho Nacional De Política Fazendária é um órgão do Ministério da Fazenda ao qual compete, entre outros, promover a celebração de convênios, para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais no âmbito do ICMS.

³¹ Artigo 155 da CF: “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II – operações relativa à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações se iniciem no exterior.”

e dois tipos de serviços, o transporte interestadual e intermunicipal e os serviços de comunicação.

A tributação do consumo no Brasil encontra-se dividida em três vertentes: a tributação pelo ICMS, a tributação pelo imposto sobre produtos industrializados (“IPI”) e pelo imposto sobre os serviços de qualquer natureza (“ISS”), sendo eles de competência estadual, federal e municipal, respectivamente.

O IPI incide sobre os produtos industrializados no momento do seu desalfandegamento, quando provenientes do exterior, da saída de estabelecimento industrial ou comercial e a partir do momento de arrematação quando levados a leilão. São sujeitos passivos desse imposto o importador, o industrial, o comerciante e o arrematador.

Já o ISS, de competência municipal, incide sobre todos os serviços, com exceção dos tributados em sede de ICMS, i.e., do serviço de transporte interestadual e intermunicipal e dos serviços de comunicação.

Esta foi a solução para que todos os entes federativos possuíssem uma parcela da arrecadação de um imposto sobre o consumo e que pudessem formular as suas próprias normas tendo em conta as necessidades de cada Estado e Município. No entanto, a existência de diversas legislações do mesmo imposto faz com que haja uma enorme guerra fiscal entre os Estados, assunto que será tratado em ponto específico.

Além de estabelecer a competência de instituição do imposto, a Constituição, como já mencionado, dita as regras gerais do ICMS. Dentro dessas diretrizes gerais, encontram-se as principais características do imposto, sendo estas a não cumulatividade, a seletividade, a sua natureza fiscal e plurifásica.

A não cumulatividade do ICMS funciona da mesma forma como no IVA. Sendo assim, compensa-se o que é devido em cada operação ativa com o montante suportado em cada operação passiva de forma a fazer com que o imposto somente incida sobre o valor acrescentado.

Já a seletividade do ICMS opera da mesma forma que no IVA, ou seja, as alíquotas (“taxas”) poderão ser fixadas de acordo com a essencialidade do produto, sendo mais baixas para os considerados essenciais e mais altas para os supérfluos. Destaco aqui que a seletividade não é

obrigatória e sim facultativa na medida em que a Constituição determina que *poderá ser seletivo*.³²

O ICMS é plurifásico, da mesma forma que o IVA, na medida em que incide em todas as etapas da produção e distribuição de bens e serviços até alcançar o consumidor final.

No que toca à sua finalidade, o ICMS é um imposto fiscal, ou seja, com a finalidade puramente de arrecadação. No entanto, assume uma função extrafiscal quando é colocada em prática a seletividade.

Em relação às isenções em ICMS, é estipulado constitucionalmente que *a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito para a compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes e acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores*.

Deste modo, quando numa cadeia de produção há uma operação isenta, o sujeito passivo desta operação não poderá debitar o ICMS suportado a montante para abater o ICMS devido na operação a jusante.

No entanto, poderão existir situações nas quais, mesmo sendo a operação isenta, o sujeito passivo pode aproveitar créditos suportados nas operações passivas, como é o caso da exportação de mercadorias. Neste caso, o exportador não liquida ICMS pela exportação e pode aproveitar do crédito suportado nas operações de aquisição de matéria-prima, por exemplo.

Temos, deste modo, que as principais características do ICMS também se encontram presentes no sistema do IVA, fazendo com que a base de ambos os impostos seja similar. No entanto, e como será demonstrado, o regime aplicável às operações interestaduais e intracomunitárias entre sujeitos passivos em nada se assemelha.

³² Artigo 155 da CF, § 2.º, II: “*poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.*”

3.1.2. Lei Complementar n.º 87/96

Como já mencionado, a Constituição estipula que cabe à lei complementar definir os elementos essenciais do ICMS, vide art. 155, p. 2º, XII. Deste modo, cabe aqui apresentá-los.

3.1.2.1 Facto gerador

Considera-se devido o imposto quando se realizem as seguintes operações:

- a) Operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
- b) Prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração emissão, receção, transmissão, retransmissão, repetição e ampliação de comunicação de qualquer natureza; (com exceção da imunidade acima descrita)
- c) Fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
- d) Fornecimentos de mercadorias com prestação de serviços sujeito ao imposto sobre serviços, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual;
- e) Entrada de mercadorias ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto;
- f) Serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

3.1.2.2 Sujeito passivo

O contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadorias ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Além destes, a lei também estabelece que será sujeito passivo de ICMS a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial, importe mercadorias ou bens do exterior, seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior, que adquira em licitação de mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados, que adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia

elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

Adicionalmente, a lei estabelece a possibilidade da obrigação do pagamento do imposto a um terceiro, o chamado responsável. No entanto, de acordo com a lei complementar, cabe à lei estadual atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto.

3.1.2.3 Base de Cálculo

A base de cálculo do ICMS é, regra geral, o valor da operação de circulação de mercadoria ou o preço do serviço.

Uma curiosidade deste imposto, e que leva o ICMS a possuir taxas efetivas muito elevadas, é que a base de cálculo do ICMS abrange o próprio montante do tributo. Esse cálculo é chamado de “cálculo por dentro”, vide artigo 13, § 1º, I da LC. n.º 87/96:

§ 1º. Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

I – o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

Eis um exemplo tomando em consideração uma alíquota de 25% em uma conta de telefonia móvel: numa fatura consta que o valor do ICMS é de R\$98,22 - que são 25% sobre uma base de cálculo, ali referida, de R\$392,88, valor total a ser pago pelo usuário. Ora, retirando-se desse total o valor do imposto, dá o preço líquido do serviço, certo? Temos então que preço líquido do serviço é R\$294,66 e o valor do imposto, R\$98,22. Portanto, o imposto efetivamente cobrado representa 33,33%.

De acordo com o jurista brasileiro José Jaime de Macêdo Oliveira:

As alíquotas do ICMS são aplicadas “por dentro”, traduzindo isso que o montante do imposto é parte indissociável da base de cálculo, além de ensejar a existência de dois tipos de alíquotas: nominal e real. A primeira é a expressa na lei; a segunda, a efetivamente aplicada, que diverge da nominal para mais e tem origem no fato de aquela ser aplicada sobre si mesma³³.

³³ Oliveira, José Jayme de Macedo, Impostos Estaduais, 2009, Editora Saraiva, pg. 179.

Tendo apresentado o panorama geral do ICMS, passaremos a seguir à análise ao regime do ICMS interestadual.

3. 2 Regras de Localização do ICMS Interestadual

Por ser o ICMS um imposto de competência estadual, e competindo a arrecadação do mesmo ao Estado onde se realiza a transmissão de bens ou a prestação de serviços, é imperioso estabelecer regras para operações iniciadas em um Estado e terminada em outro.

Mesmo possuindo o ICMS uma competência estadual, podemos dizer que o presente imposto possui caráter nacional, na medida em que a sua incidência influi na economia de todos os Estados. Deste modo, sempre houve a preocupação do legislador em regular as operações interestaduais realizadas entre os Estados, principalmente quando são realizadas entre um Estado com maior capacidade económica e aqueles com menor potencial de arrecadação.

Cabe aqui a mesma lógica utilizada na UE, ou seja, estabelecer regras para determinar onde o imposto é devido quando está em causa mais do que um Estado Membro.

Assim como acontece na UE, cada Estado brasileiro possui a sua taxa interna do imposto, podendo ou não variar de acordo com o tipo de produto. Deste modo, quando uma operação é realizada entre dois sujeitos passivos residentes no mesmo Estado, ou entre um sujeito passivo e um consumidor final residentes no mesmo Estado, a taxa interna deste Estado é aplicada e o imposto liquidado e entregue aos cofres do mesmo.

No entanto, a regra estabelecida no Brasil para as operações interestaduais entre sujeitos passivos, em nada se assemelha com as regras estabelecida para as prestações intracomunitárias na UE, na medida em que uma operação interestadual no Brasil será tributada com uma taxa que não consta na legislação interna de nenhum dos dois Estados.

E isto porque, no Brasil, existem taxas específicas para as operações interestaduais.

O ponto de partida para entender o mecanismo da incidência do ICMS nas operações de um Estado da Federação para outro é partir da seguinte regra: as alíquotas internas (aplicadas quando a operação é realizada dentro de um único Estado) não podem ser inferiores às previstas para as operações interestaduais (as quais são fixadas pelo Senado Federal), salvo deliberação em contrário do Conselho Fazendário (“CONFAZ”).

Nesse sentido, quando estivermos diante de uma operação interestadual, sempre teremos três alíquotas distintas, duas alíquotas internas, deliberadas pelos respectivos órgãos estaduais competentes, e a alíquota interestadual, deliberada pelo Senado Federal.

A segunda regra essencial deste tipo de operações é diferenciar as partes envolvidas como sujeitos passivos do imposto ou não, da mesma forma como no regime do IVA.

Isto porque, quando o adquirente for um consumidor final, aplicar-se-á a alíquota interna do Estado onde o prestador é estabelecido e o respetivo imposto é liquidado no mesmo. Ou seja, quando a empresa “O”, sediada no Estado do Rio de Janeiro, presta um serviço de telefonia móvel a um particular residente no Estado de Minas Gerais, é aplicada a alíquota interna de ICMS do Estado do Rio de Janeiro e o total do imposto liquidado é entregue aos cofres do mesmo.

Essa regra era a mesma aplicada na UE até 1 de Janeiro de 2015, no caso de uma prestação de serviço efetuada a um consumidor final localizado em outro Estado Membro da UE que não o da sede do sujeito passivo.

Por outro lado, quando o serviço é prestado a um sujeito passivo localizado em outro Estado, que não o do prestador, é aplicada uma alíquota interestadual que não varia de acordo com o tipo do bem ou serviço, ao contrário das alíquotas internas que, por força do princípio da seletividade, podem variar.

As alíquotas interestaduais são estipuladas por resolução do Senado Federal³⁴, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovadas por maioria absoluta dos seus membros³⁵, ao contrário das alíquotas internas, que são estabelecidas pelo legislativo de cada Estado, i.e. pela Assembleia Legislativa Estadual.

Nesse seguimento, as alíquotas interestaduais em vigor são as constantes da Resolução nº 22 do Senado Federal, de 5 de maio de 1989.

De acordo com a Resolução do Senado, foi estabelecida a alíquota de ICMS interestadual em 12% como regra geral. No entanto, caso a prestação tenha início nas regiões Sul³⁶ e Sudeste³⁷ do País e for destinada às regiões Norte³⁸, Nordeste³⁹, Centro Oeste⁴⁰ ou ao Estado do Espírito Santo (que se encontra na região Sudeste), a alíquota interestadual a aplicar será a de 7%⁴¹.

³⁴ O Senado Federal é uma das duas casas do Congresso Nacional, compondo o Poder Legislativo.

³⁵ Artigo 155, § 2,º, IV da CF.

³⁶ A região Sul compreende os seguintes Estados: Rio Grande do Sul, Santa Catarina e Paraná.

³⁷ A região Sudeste compreende os seguintes Estados: Rio de Janeiro, São Paulo, Minas Gerais e Espírito Santo.

³⁸ A região Norte compreende os seguintes Estado: Amazônia, Acre, Amapá, Tocantins, Pará, Roraima e Rondônia.

Assim, nas operações entre sujeitos passivos localizados nos Estados da Região Norte, Nordeste e Centro Oeste e no Estado do Espírito Santo, aplica-se a alíquota de 12%, a mesma alíquota aplicável na hipótese de operações a partir desses Estados com destino aos sujeitos passivos localizados nos Estados do Rio Grande do Sul, Santa Catarina, Paraná, São Paulo, Minas Gerais e Rio de Janeiro. Aplica-se a alíquota de 12% nas operações entre sujeitos passivos localizados nos Estados da Região Sul e Sudeste, com exceção do Espírito Santo, e a alíquota de 7% quando o destinatário sujeito passivo estiver localizado no Estado do Espírito Santo, ou qualquer outro Estado localizado na Região Norte, Nordeste e Centro Oeste.

Deste modo, temos que:

Região SU ou SD → Região NO, ND, CO ou ES : Alíquota de 7%

Região SU ou SD → Região SU ou SD: Alíquota de 12%

Região NO, ND, CO ou ES → Região SU ou SD: Alíquota de 12%

Região NO, ND, CO ou ES → Região NO, ND, CO ou ES: Alíquota de 12%

Para melhor compreensão, encontram-se nos Anexo II e III uma tabela com as alíquotas a aplicar, conforme os Estados envolvidos, e um mapa com a indicação das regiões do Brasil.

A razão de ser da existência de duas alíquotas interestaduais, a depender dos Estados envolvidos, é a distribuição de riqueza pelos Estados, ou seja, a divisão do imposto incidente na operação. Isto porque, quando esteja em causa uma prestação interestadual, o imposto incidente na operação será dividido entre os Estados envolvidos.

Deste modo, para a divisão do imposto ser posta em prática, a Constituição estabelece que caberá ao Estado do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual. Esta diferença é chamada de Diferencial de Alíquota (“DIFAL”).

Deste modo, é aplicada na operação a alíquota interestadual no momento da venda do serviço, sendo o imposto liquidado no Estado de origem e, quando o serviço “entrar” no Estado de destino, será liquidado a diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna desse Estado.

³⁹ A região Nordeste compreende os seguintes Estados: Alagoas, Bahia, Ceará, Maranhão, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte e Sergipe.

⁴⁰ A região Centro Oeste compreende os seguintes Estados: Goiás, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e o Distrito Federal.

⁴¹ Artigo 1.º da Resolução n.º 22/89 de 5 de maio, do Senado Federal.

Conforme será demonstrado nos casos práticos, a aplicação do DIFAL é realizada de forma a que o montante arrecadado seja partilhado, fazendo com que os Estados menos favorecidos economicamente também recebam parte do imposto.

Cumpra esclarecer que os Estados mais ricos do Brasil são os localizados nas Regiões Sul e Sudeste do país, com exceção do Estado do Espírito Santo que, como já dito, é localizado na região Sudeste. Estes são os chamados Estados Produtores, ao contrário dos outros Estados, que são considerados como Estados Consumidores.

3.2.1 Casos Práticos

Caso 1

Uma empresa sediada no Rio de Janeiro presta um serviço de telefonia móvel a alguém domiciliado na Bahia, onde as alíquotas são as seguintes:

Alíquota interna geral⁴² do Rio de Janeiro = 19%

Alíquota interna geral da Bahia = 17%

Alíquota Interestadual (Serviço prestado da Região Sudeste para a Região Nordeste): 7%

Se o adquirente do serviço, residente no Estado da Bahia, for um consumidor final não sujeito passivo de ICMS, estaremos perante uma prestação de serviço iniciada num Estado da região Sudeste com destino a um particular residente na Região Nordeste.

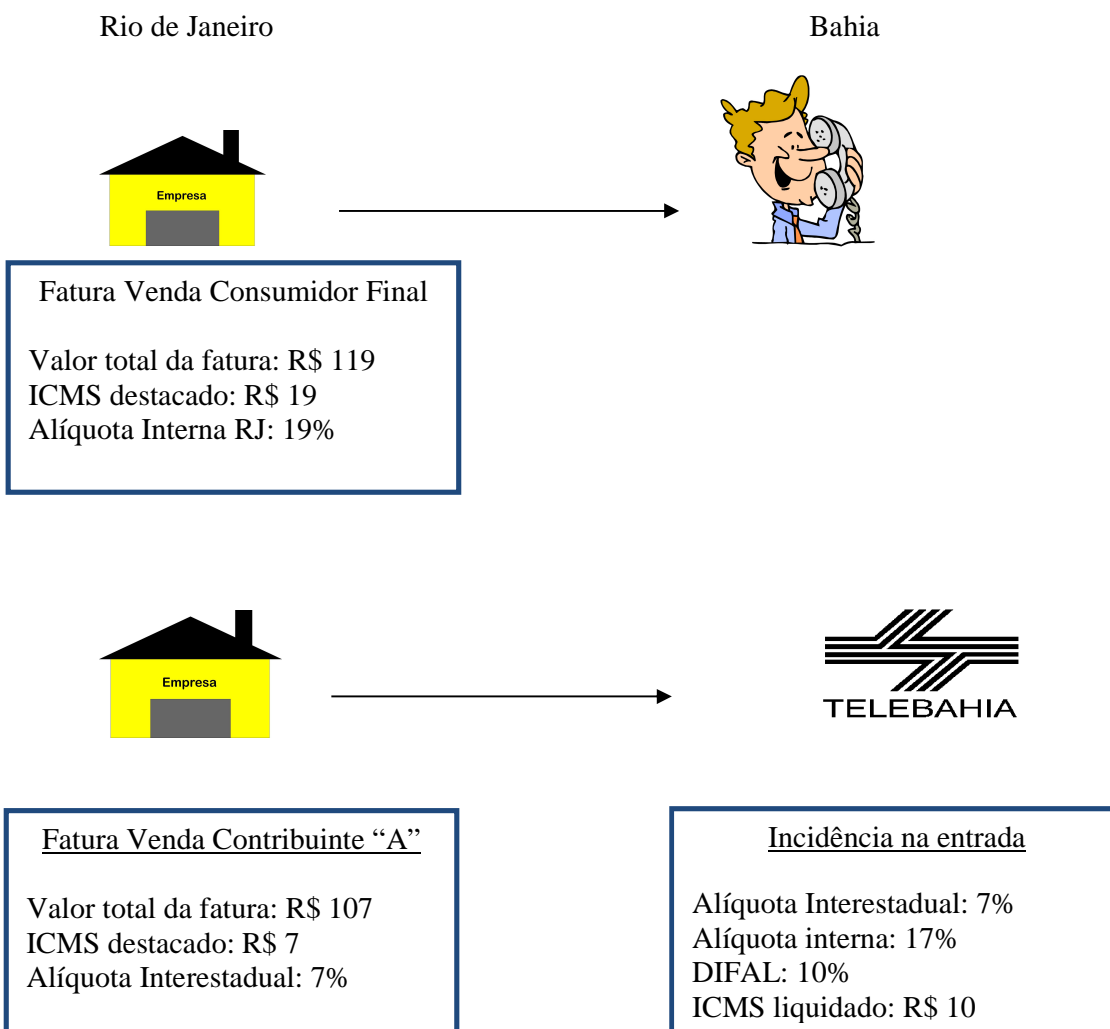
Deste modo, aplicar-se-ia a alíquota de 19% (alíquota interna do Rio de Janeiro), e o valor total do imposto seria liquidado no Estado do Rio de Janeiro.

Por outro lado, se o adquirente do serviço, residente no Estado da Bahia, for um sujeito passivo de ICMS, e por ter a prestação início em um Estado do Sudeste e destino a um Estado do Nordeste, a alíquota interestadual a aplicar na operação seria de 7%, cabendo à Bahia o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna (17%) e a interestadual (7%).

Neste caso, será liquidado no Estado do Rio de Janeiro 7% de ICMS e no Estado da Bahia 10%.

⁴² É utilizada a expressão “alíquota geral” na medida em que, quando seja posto em prática o princípio da seletividade, podem existir alíquotas diferentes para certos tipos de produtos.

Para melhor visualização da aplicação das regras, temos o seguinte esquema, partindo da premissa que o valor do serviço é de R\$ 100,00⁴³:



⁴³ Nos casos práticos aqui apresentados não será levado em consideração, para efeito de apuração de valores, o método do “cálculo por dentro”.

Caso 2

Uma empresa sediada no Estado do Pará presta um serviço de telefonia móvel a alguém domiciliado no Estado de Minas Gerais, onde as alíquotas são as seguintes:

Alíquota interna geral do Pará = 17%

Alíquota interna geral de Minas Gerais = 18%

Alíquota Interestadual (Serviço prestado da Região Norte para a Região Sudeste): 12%

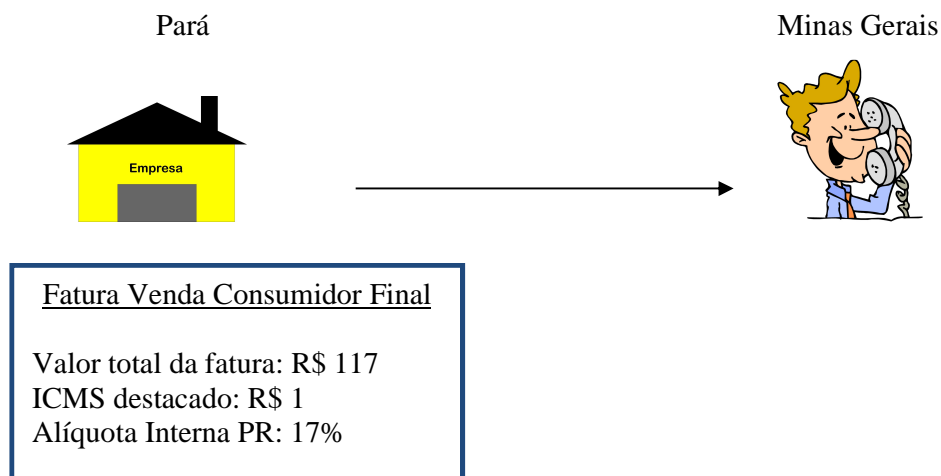
Se o adquirente do serviço, residente no Estado de Minas Gerais, for um consumidor final não sujeito passivo de ICMS estaremos de frente com uma prestação de serviço iniciada em um Estado da região Norte com destino a um particular residente na Região Centro Oeste.

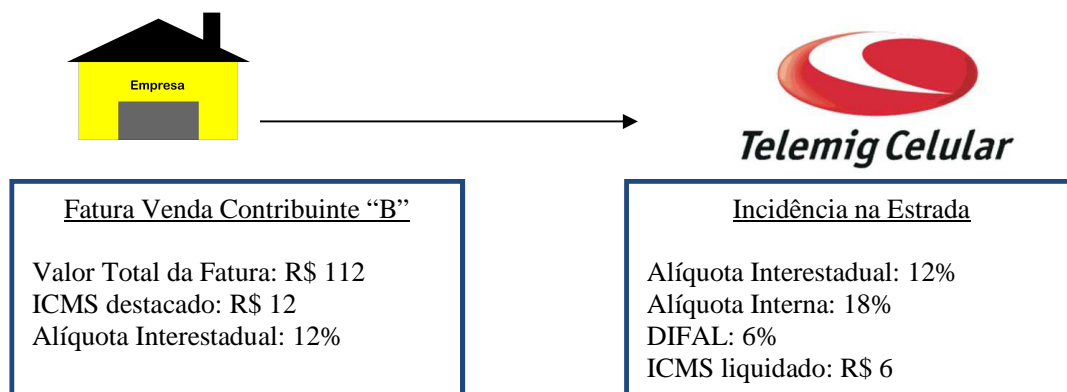
Deste modo, aplicar-se-ia a alíquota de 17% (alíquota interna do Pará) e o valor total do imposto iria ser liquidado no Estado do Pará.

Por outro lado, se o adquirente do serviço, residente no Estado de Minas Gerais, for um sujeito passivo de ICMS, e por ter a prestação início em um Estado do Norte e destino a um Estado do Centro Oeste, a alíquota interestadual a aplicar na operação seria de 12%, cabendo a Minas Gerais o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna (18%) e a interestadual (12%).

Deste modo, neste caso será liquidado no Estado do Pará 12% de ICMS e no Estado de Minas Gerais 6%.

Para melhor visualização da aplicação das regras, temos o seguinte esquema, partindo da premissa que o valor dos serviços é de R\$ 100,00:





3.2.2 Aquisição interestadual para revenda e crédito de imposto

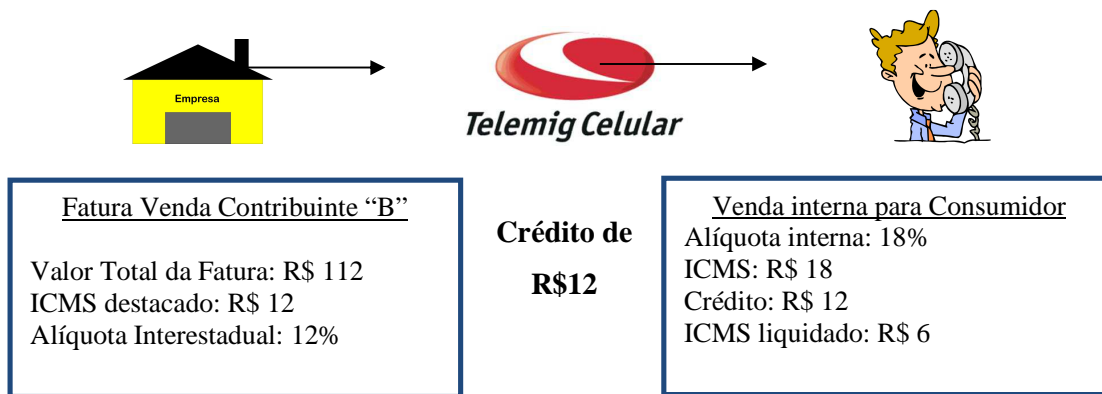
Nos exemplos acima expostos, não foi indicado os casos em que o serviço prestado é revendido.

Nesse sentido, podemos ter o caso de uma empresa prestar um serviço para outra empresa que, a seguir, revende para um consumidor final. Por exemplo, no caso de serviços de telecomunicações, as grandes empresas do ramo estão concentradas em determinados Estados, pelo que na prática essas empresas prestam serviços a empresas menores que revendem aos consumidores finais dos seus Estados (como as empresas mencionadas acima, Telebahia e Telemig).

Nos casos em que o destinatário do serviço o adquire para revenda, somente haverá incidência da alíquota interestadual no Estado de origem, incidindo o imposto no Estado de destino somente quando o serviço for revendido.

Neste caso, o destinatário do serviço se apropriará do crédito do imposto incidente na prestação e o deduzirá na sua operação ativa.

Deste modo, e utilizando o último exemplo, temos que:



No caso de um sujeito passivo adquirir mercadoria ou serviços para seu consumo ou para o ativo permanente da empresa, haverá incidência de ICMS na estrada, de acordo com o DIFAL e com a segunda hipótese apresentada nos Casos 1 e 2, podendo o sujeito passivo se apropriar do crédito incidente por um período de 48 meses⁴⁴.

3.2.3 Operações Interestaduais com bens importados

Além das alíquotas internas de cada Estado, que podem variar de acordo com o tipo de mercadoria ou serviço, e das alíquotas interestaduais, o ICMS possui, desde 1 de janeiro de 2013, uma terceira alíquota.

O Senado Federal, através da Resolução n.º 13 de 25 de abril de 2012, aprovou a alíquota de 4% para as operações interestaduais que transacionem bens proveniente do exterior para destinatários contribuintes do ICMS.

Tal alíquota somente é aplicável nas transmissões de bens.

A razão que levou o Senado a aprovar uma alíquota específica para as transações interestaduais com bens importados encontra-se relacionada com o maior problema do regime do ICMS, que é a guerra fiscal entre os Estados.

Para atrair empresas para o seu território, os Estados estabelecidos no litoral e, conseqüentemente, os que possuem os principais portos do país, concediam incentivos fiscais de ICMS para mercadorias importadas a quem fizesse importações através dos seus territórios, arrecadando assim o ICMS incidente na importação.

⁴⁴ Artigo 20, § 5.º. VII da Lei Complementar n.º 87 de 13 de setembro de 1996.

Deste modo, os Estados que possuíam os portos do Brasil, como o Estado de Santa Catarina, diminuía as alíquotas internas incidentes na importação de mercadorias para que as empresas decidissem sempre importar pelo seu Estado. Deste modo, mesmo diminuindo a alíquota, o Estado de Santa Catarina arrecadava mais imposto na medida em que muitas empresas passaram a importar pelo seu porto.

Nesse sentido, após importadas, as mercadorias eram enviadas para o seu destino, podendo ser o consumidor final, a sede da empresa importadora ou uma filial. Nessa operação eram aplicáveis as regras de localização acima mencionadas. Assim, de todas as mercadorias importadas, o Estado de Santa Catarina arrecadava, além do ICMS na importação, as alíquotas incidentes nas operações interestaduais, que podiam ser de 7%, 12% ou de 17% (alíquota interna de Santa Catarina).

A aprovação da alíquota de 4% para as operações com bem importados não resolve o problema, na medida em que os Estados que concedem esses benefícios fiscais continuam a arrecadar o ICMS na importação e o IMCS de 4% na operação seguinte. No entanto, foi uma medida para, pelo menos, diminuir a arrecadação dos Estados que concedem este tipo de benefício.

Note-se que, como já mencionado, qualquer benefício fiscal de ICMS deve ser aprovado e estipulado pelo CONFAZ, justamente para evitar uma situação de guerra fiscal. Deste modo, todos os Estados que concedem benefícios estão a agir em desacordo com a Constituição.

A arrecadação estadual e a divisão do imposto fazem com que exista uma complexa guerra fiscal entre os Estados, onde cada um atribui incentivos para determinadas empresas com o intuito de sempre arrecadar mais imposto para o seu Estado.

São esses efeitos negativos das regras de localização do ICMS interestadual que analisaremos no próximo capítulo.

4. Análise do regime do ICMS interestadual, suas consequências, propostas de reforma e comparação com o regime do IVA nas Telecomunicações

As transações comerciais internacionais e interestaduais são reguladas pelo princípio da territorialidade fiscal como forma de evitar uma dupla tributação, no país de origem e no país de destino, dos bens e serviços transacionados.

Para Rui Lares “*os critérios de localização das operações abrangidas pelo imposto visam delimitar, de uma forma racional, o âmbito de aplicação das legislações dos Estado membros no domínio do IVA, de modo a determinar uniformemente o lugar em que, para efeitos deste imposto, as mesmas se consideram efectuadas. O objectivo primordial dessas normas, na acepção do TJCE, consiste em evitar conflitos de jurisdição entre os Estados membros que pudessem conduzir, no plano comunitário, a situações de dupla tributação ou de total ausência de tributação.*”⁴⁵⁴⁶

O princípio da territorialidade é aplicado na prática através dos princípios da origem e do destino e, no caso do ICMS, do princípio da origem restrita.

De acordo com o princípio da origem, a competência para tributar as transações intracomunitárias e interestaduais é atribuída ao Estado Membro de origem dos bens e serviços, ficando o Estado de destino proibido de tributar a transação e cabendo a arrecadação do imposto ao Estado de origem.

A tributação na origem muitas vezes acarreta a posterior distribuição da receita arrecadada, na medida em que é desejável que a arrecadação do imposto seja alocada ao Estado onde ocorre o consumo efetivo e final dos bens e serviços, Estado este onde os consumidores demandam os serviços públicos.

Foi nesta ótica que, como já visto, orientou-se a reforma sobre a tributação dos serviços de telecomunicações na UE, i.e., tributação no destino como forma de tributar no local do consumo efetivo.

Por outro lado, e de acordo com o princípio do destino, tributa-se a transação na esfera do comprador e destinatário, desonerando a exportação e aquisição. Trata-se da regra geral aplicada no comércio internacional.

45 Lares, Rui, A Incidência e os Critérios de territorialidade do IVA”, Almedina 2008.

46 A citação do Dr. Rui Lares também se aplica ao raciocínio do regime do ICMS interestadual.

No entanto, o ICMS não adotou o princípio da origem e tampouco o do destino, tendo adotado o chamado princípio da origem restrita.

Desde a instituição do ICMS (antes denominado apenas de ICM por não incidir sobre nenhum tipo de serviço) foi imprescindível estabelecer o tratamento para as operações interestaduais, tendo sido inicialmente estabelecido o princípio da origem. Inicialmente, a alíquota do ICM era de 15% independente de a transação ser interna ou interestadual.

Com o fim de uma partilha de receitas mais equitativa entre os Estados, optou-se por reduzir a alíquota aplicada nas operações interestaduais e a criação do atual modelo, na medida em que a tributação no Estado de origem fazia com que a receita do imposto fosse integralmente concentrada nos Estados produtores.

O princípio adotado é pois um princípio de origem, na medida em que a alíquota interestadual é aplicada no momento da venda e o imposto arrecadado vai para os cofres do Estado de origem mas, devido à partilha da receita através da aplicação do DIFAL no destino, tem sido denominado de princípio da origem restrita.

Para evitar um conflito federativo de distribuição de receitas, não optou-se pela criação de um fundo de compensação ou de regras de repasse de arrecadação, como acontece com impostos de competência da União, como o Imposto de Renda.

4.1 Guerra Fiscal e problemas decorrentes do regime

A Constituição determina que cabe à lei complementar “*regular a forma como, mediante a deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos fiscais e benefícios fiscais serão concedidos e revogados*”, a fim de evitar a guerra fiscal entre os Estados da Federação.

A Lei Complementar n.º 24/1975 dispõe que as isenções do imposto serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e Distrito Federal.

Deste modo, os benefícios fiscais em ICMS devem, como já mencionado, resultar de convênios firmados pelo CONFAZ, órgão este que reúne os Secretários de Fazenda dos Estados, os Ministros da Fazenda e do Planejamento e outras autoridades do ramo da economia.

No entanto, não obstante a exigência de aprovação de convênios no âmbito do CONFAZ, verifica-se a existência de inúmeras legislações estaduais que concedem benefícios fiscais

sem aprovação de convênio prévio. Isso dá-se, em parte, à dificuldade de aprovação de um convênio no interesse de todos os Estados com a necessária unanimidade.

Deste modo, em razão da demora de aprovação, os Estados acabam por conceder benefícios unilateralmente, em total desacordo com a Constituição, dando ensejo a guerra fiscal do ICMS.

Podemos resumir as manobras de guerra fiscal dos Estado nas seguintes atuações:

- a) Redução de alíquotas, isenções e redução de valor tributável;
- b) Aumento do crédito de imposto (crédito presumido ou outorgado); e
- c) Redução do saldo devedor do imposto (descontos sobre o valor ou através de recolhimento do imposto em prazo maior sem correção monetário ou juros).

José Eduardo Soares de Melo identifica os mecanismos de guerra fiscal, mais detalhadamente, da seguinte forma:

“ a) fiscais: isenção de imposto para novas empresas, sem produção similar no Estado, válida por determinado tempo; isenção ou redução do imposto para as micro e pequenas empresas, redução da alíquota do imposto para situações e produções especiais; postergação dos prazos de pagamento, adiantamento do pagamento do imposto por longo prazo; isenção ou redução do imposto sobre produtos específicos destinados aos exterior;

b) financeiros: aquisição de ativos fixos, formação ou recomposição de capital de trabalho; financiamento do pagamento do imposto; participação acionaria; financiamento para o desenvolvimento tecnológico; financiamento para empresas de turismo;

c) estímulo para infra-estruturas: venda de lotes e galpões por preços reduzidos; permuta de terrenos para a localização de empresas; doação de áreas e lotes industriais; implantação de áreas e distritos industriais;

d) outros estímulos: simplificação do processo de registro de empresas; simplificação do processo de licitação para pequenas empresas; assistência técnica na elaboração do projeto; apoio à formação de capacitação de pessoal.”⁴⁷

Um exemplo de como os Estados atuam na guerra fiscal: de acordo com a legislação, numa operação em que um Estado do Nordeste (Estado A) presta serviços para outro Estado do Nordeste (Estado B), deve-se aplicar a alíquota interestadual de 12%. No entanto, o Estado A edita uma norma que prevê a incidência de 7% nesta operação (sem autorização do

⁴⁷ Melo, José Eduardo Soares de, ICMS Teoria e Prática, Dialética 2009.

CONFAZ). Tal manobra visa possibilitar a competição no mercado, pois, caso contrário, os contribuintes do Estado do destino iriam preferir comprar o serviço a um Estado do Sul, onde a alíquota aplicável é de 7%.

Ainda outro exemplo de práticas dos Estado é o chamado crédito presumido. Através desta prática, os Estados concedem créditos fictícios aos contribuintes do seu Estado nas suas operações de vendas, diminuindo assim o imposto a pagar e atraindo empresas a instalarem-se neste Estado.

O Conselho Administrativo de Defesa Económica (“CADE”), órgão do Ministério da Justiça, em análise sobre a nocividade à livre concorrência no âmbito da guerra fiscal, proferiu o seguinte entendimento:

“2) Tais incentivos importam na redução do montante de imposto a pagar, resultando, dada a estrutura tributaria brasileira, em aumento de lucro para as empresas beneficiadas de até centenas de pontos percentuais em comparação com aquelas não favorecidas, como demonstrado numericamente”.

3) Incentivos concedidos no âmbito da “guerra fiscal” podem portanto, alterar a dinâmica econômica e o nível de bem-estar da coletividade, ao gerar os seguintes efeitos: retira o estímulo ao aumento constante do nível geral de eficiência da economia, permitindo uso menos eficiente de recursos e afetando negativamente a capacidade de geração de riquezas do país; protege as empresas incentivadas da concorrência, mascarando seu desempenho, permitindo que mantenham práticas ineficientes e desestimulando melhorias na produção ou inovação; possibilita que empresas incentivadas, ainda que auferam lucros, possam “predatoriamente” eliminar do mercado suas concorrentes não favorecidas, mesmo que estas sejam mais eficientes e inovadoras, em função da enorme vantagem de que dispõem; prejudica as demais empresas que, independentemente de sua capacidade, terão maiores dificuldades na luta pelo mercado, gerando com isso desincentivo ao investimento, à melhoria de eficiência e inovação; gera incerteza e insegurança para o planejamento e tomada de decisão empresarial, dado que qualquer cálculo pode ser drasticamente alterado – e qualquer inversão realizada pode ser drasticamente inviabilizada com a concessão de um

novo incentivo; desestimula a realização de atividades de andamento, gerando perda de eficiência alocativa na economia com conseqüente redução de bem estar.”⁴⁸

Um dos principais problemas deste tipo de tributação, como mencionado pelo CADE, é, que ao estabelecer uma alíquota inferior para as operações interestaduais, as mercadorias e serviços oriundos de outros Estado passam a ser mais competitivos do que os bens e serviços internos, aumentando também o desinteresse pela industrialização dentro do Estado.

Tendo em conta que as alíquotas interestaduais serão sempre de 7% ou de 12% e que as alíquotas internas, estipuladas de acordo com a vontade de cada Estado e de acordo com o princípio da seletividade, podem chegar até 37%, (como é o caso da alíquota aplicada aos serviços de telecomunicações prestados no interior do Estado do Rio de Janeiro) os contribuintes optam muitas vezes por contratar serviços de outros Estados.

A existência de diferentes alíquotas interestaduais, mais a variedade de alíquotas internas existentes em razão do princípio da seletividade, por si só já resulta num cenário complexo e imprevisível. Ao multiplicar a quantidade de alíquotas por 27 (Estados e Distrito Federal) o resultado que temos é uma infindável quantidade de alíquotas efetivas possíveis, indo totalmente contra um imposto simplificado.

A grande quantidade de alíquotas também gera problemas no que toca à formação de preços pelos contribuintes. Tendo em conta que o imposto incidente nos serviços influencia o preço de venda, os contribuintes devem ter sempre em consideração o Estado de destino e, a depender da alíquota, formular um preço específico.

No entanto, para simplificar e evitar um complexidade de estipulação de preços, as empresas acabam por formar os preços dos serviços tendo em conta a maior alíquota do ICMS, o que faz com que os sujeitos passivos de Estado no Norte, Nordeste e Centro Oeste e Espírito Santo comprem bens e serviços com o imposto incluído em conformidade com outra alíquota que não a estabelecida para essas operações interestaduais, inviabilizando a cobrança eficiente no destino.

Outro problema das alíquotas interestaduais, e pelo facto da interestadual ser quase sempre inferior à interna, é quando está em causa um contribuinte adquirente que se encontra enquadrado em um regime diferenciado, como é o caso do Simples Nacional. Neste caso, o contribuinte não pode apropriar-se do crédito do imposto incidente nas compras na medida

⁴⁸ Consulta n.º 38/99 – Rel. Cons. Marcelo Calliari – j. 22.3.200 – DOU 1 de 28.4.200 citado por José Eduardo Soares de Mello em ICMS Teoria e Prática, Dialética 2009.

em que já possuem uma alíquota fixa e reduzida sobre o faturamento. Deste modo, e tendo em conta que a operação interestadual será agravada com uma alíquota de 7% ou 12%, os contribuintes enquadrados no Simples Nacional normalmente preferem adquirir em outros Estados do que no seu próprio Estado, onde a alíquota será sempre superior a interestadual.

O ICMS, da mesma forma que o IVA, foi criado para ser um imposto neutro, ou seja, não ser um imposto que influencie as escolhas dos contribuintes e a formação de preços.

Conforme vimos supra, o regime do ICMS interestadual cria situações completamente não neutras, na medida em que a guerra fiscal entre os Estados e a grande diversificação de alíquotas existentes fazem com que o ICMS tenha grande impacto nas decisões dos operadores económicos, quer seja na escolha da origem da compra, quer da instalação da sede ou quer na formação de preços.

De acordo com Misabel Abreu Derzi, *“o caminho que começamos a trilhar, na busca de um imposto de consumo ideal e neutro, está longe de terminar. As isenções frequentes e as alíquotas interestaduais diferenciadas quebram também a neutralidade do imposto, reforçando a necessidade de se repensar o ICMS em um contexto mais amplo. São vícios graves das normas em vigor: a) desencadear créditos sistemáticos estruturais; b) propiciar evasão fiscal; c) não compensar adequadamente os Estados mais pobres da Federação, que continuam a financiar o ICMS, pago aos mais ricos.”*⁴⁹

Se o ICMS fosse de competência da União, seria possível obter um maior grau de neutralidade fiscal, na medida em que o imposto operaria igualmente em todo o território nacional só sendo levantadas questões de territorialidade quando houvesse relações comerciais com outros países.

No entanto, no plano teórico, atribuir a competência do ICMS à União seria violar o princípio do federalismo e a autonomia financeira dos Estados, tendo ainda em consideração que o pacto federativo é uma cláusula pétrea, ou seja, não pode ser objeto de emenda constitucional.

Por sua vez, no plano prático, a alteração da competência do ICMS possui barreiras políticas de tal forma tão fortes que até hoje o ICMS não foi objeto de uma reforma profunda.

Vejamos,

⁴⁹ Derzi, Misabel Abreu Machado. Reforma Tributária, Federalismo e Estado Democrático de Direito.

4.2 Propostas de reforma do ICMS Interestadual

Muitas já foram as propostas de reforma do ICMS interestadual de forma a evitar os problemas supra mencionados.

Ao estabelecer que o ICMS deve ser cobrado no Estado de origem, cria-se um automático privilégio aos Estado produtores. Ao contrário, ao estabelecer a tributação no Estado de destino, os Estados consumidores seriam os privilegiados.

Mesmo sendo a tributação no destino a regra geral e o sistema mais utilizado no mercado internacional, a implementação deste regime no Brasil não terminaria com os problemas de fraude fiscal no país.

A tributação do destino vai ao encontro do princípio da justiça fiscal ao tributar e alocar arrecadação no lugar do consumo efetivo dos bens e serviços, lugar onde os contribuintes usufruem dos serviços públicos. No entanto, para que a tributação no destino seja efetiva, deve existir um forte controlo aduaneiro, o que não existe no Brasil dado a inexistência de fronteiras físicas entre os Estados da Federação.

A única forma de extinguir os problemas decorrentes do regime atual do ICMS interestadual seria a criação de um imposto federal que alocasse a receita aos Estados através de um fundo de compensação ou meio similar, como já acontece com outros impostos federais.

A partir do momento em que a arrecadação fosse diretamente para os cofres da União, e que o repasse aos Estados fosse através de valores fixos e pré definidos em lei orçamental, não haveria mais razões para a guerra fiscal continuar.

A implementação de um imposto de consumo federal no Brasil representaria uma maior harmonização internacional do imposto, podendo atrair novos investimento, melhoraria a eficácia na arrecadação do imposto, permitiria o controlo da concorrência entre os Estados e introduziria agilidade no combate à fraude fiscal.⁵⁰

Sobre a aplicação do IVA em países federados, Mário Alberto Alexandre entende que *“não se pode afirmar que a aplicação do IVA nos países federados coloque problemas de maior em termos de política fiscal, principalmente se for concebido como imposto federal e não como um imposto estadual. A concessão, aos diferentes níveis de governo, do poder de fixar alíquotas ou a base do imposto tem a vantagem de reforçar a autonomia e a responsabilidade*

⁵⁰ Menezes, João Paulo Calemo Batista. Reforma Tributária: Introdução do IVA no Brasil baseado no Modelo Português – Revista Gestão e Tecnologia, 2013.

*das autoridades Estaduais, mas apresenta inúmeros problemas, sendo o mais relevante o da criação de distorções de concorrência entre os diferentes Estados. Deste modo, a melhor forma de resolver o problema da atribuição da receita do IVA entre os diferentes níveis de governo (Administração estadual, provincial ou regional) consiste em utilizar fórmulas de repartição”.*⁵¹

No entanto, a criação de um imposto sobre o consumo federal nunca será passível de aprovação no Congresso Nacional devido aos interesses dos Estados e ao modelo federativo, na medida em que feriria a autonomia dos Estados, que perderiam sua principal fonte de receitas.

A seguir analisaremos duas propostas de emendas constitucionais apresentadas com vista a alterar o regime do ICMS atual.

4. 2.1 Proposta de Emenda Constitucional n.º 233/2008

A Proposta de Emenda Constitucional n.º 233/2008 (“PEC 233”) tratou-se de uma proposta de alterações profundas de competências tributárias e de criação de novas regras de repartição de receitas, tendo como ponto central a criação de um ICMS federal.

De acordo com a redação da PEC 233 a competência para legislar sobre o ICMS passaria para a União sob a forma de competência privativa, ao mesmo tempo em que ficaria com os Estados e com o Distrito Federal somente a competência de arrecadação do imposto.

Deste modo, haveria uma única legislação sobre o imposto cabendo ao Senado Federal fixar as alíquotas padrões incidentes sobre as operações, inclusive sobre as operações internas.

De acordo com a Explicação de Motivos que acompanhou a PEC, através de carta dirigida ao então Sr. Presidente pelo então Ministro da Fazenda Sr. Dr. Guido Mantega, *“a principal alteração no modelo é que o novo ICMS contempla uma competência conjunta para o imposto, sendo mitigada a competência individual de cada Estado para normatização do tributo. Assim, esse imposto passa a ser instituído por uma lei complementar, conformando uma lei única nacional, e não mais por 27 leis das unidades federadas”.*

⁵¹ Alexandre, M.A (1998)., citado em Menezes, João Paulo Calembó Batista. Reforma Tributária: Introdução do IVA no Brasil baseado no Modelo Português – Revista Gestão e Tecnologia, 2013.

O imposto caberia ao Estado de destino, cumprindo deste modo o princípio da justiça fiscal e da tributação no local de consumo, e apenas 2% do montante do imposto incidente na operação ficaria com o Estado de origem, através de repasse pelo Estado de destino.

Para garantir que nenhum Estado fique com uma parcela de imposto que pertence a outro Estado, foi estabelecido a possibilidade de intervenção federal no Estado de modo a permitir a boa aplicação do regime.

Temos, deste modo, que a presente proposta estabelece um regime de tributação no destino, com repasse de arrecadação ao Estado de origem e regulado por uma única lei federal.

Com este regime, o imposto seria simplificado, extinguindo o problema gerado pela grande quantidade de diferentes legislações. Também terminaria com os problemas gerados pela grande diversidade de alíquotas e, por fim, reduziria quase a zero a guerra fiscal entre os Estado na medida em que as alíquotas seriam quase sempre iguais.

Me parece desta forma que a PEC 233/2008, se tivesse sido aprovada, estaria uniformizada com as práticas internacionais, na medida em que a operação seria tributada no destino e não feriria o pacto federativo na medida em que ambos ainda teriam competência da arrecadação do imposto.

No entanto, ao diminuir as alíquotas e tributar as operações no destino, os Estado produtores, os quais possuem mais força económica e mais representação no Congresso Nacional, perderiam receita, motivo pelo qual a proposta de emenda constitucional não foi aprovada.

4.2.2 Proposta de Emenda Constitucional n.º 175/95 - o “modelo barquinho”

A Proposta de Emenda Constitucional n.º 175/95 (“PEC 175”) propunha um modelo compartilhado entre a União e os Estados, denominado de IVA Dual ou IVA partilhado, e apelidado pela doutrina de “modelo barquinho”. De acordo com o previsto na PEC, existiriam dois tipos de alíquotas: as alíquotas internas dos Estados e a alíquota aplicável nas operações interestaduais, que seria de competência da União.

De acordo o regime, sobre as operações internas incidiria uma alíquota estadual e uma alíquota federal. O resultado da aplicação da alíquota estadual seria de arrecadação do Estado e o da aplicação da alíquota federal da União, pelo que a tributação seria compartilha entre ambos.

Já nos casos de operações interestaduais, incidiria somente a alíquota federal, que seria o somatório da federal com a interna do Estado de origem. Neste caso, o crédito fiscal correspondente ao imposto pago na origem seria ressarcido pela União ao contribuinte. Já o destinatário do bem ou serviço recuperaria o imposto incidente na operação através de atribuição de crédito ou de pagamento em dinheiro. Aquando do bem ou serviço ser revendido pelo destinatário, o imposto caberia a esse Estado, não possuindo direito a qualquer crédito.

Nesse sentido, a União serviria de intermediação entre os Estados e desincentivaria a fraude fiscal e a simulação de operações interestaduais, na medida em que a alíquota incidente nas operações internas e interestaduais seria a mesma, i.e. a alíquota das operações interestaduais corresponderia ao somatório da alíquota interna e da alíquota federal.

De acordo com Gedalva Baratto, *“o modelo, que foi chamado pelo autor de IVA Compartilhado, veio a ser conhecido como ‘barquinho’, numa analogia entre a incidência do imposto da união e um meio de transporte que levaria a receita para o estado de destino”*.⁵²

Em publicação do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social do Brasil (“BNDES”) o presente regime foi resumido da seguinte forma:⁵³

“i) na saída de uma mercadoria para outra unidade, alíquota estadual seria zerada, o estado de origem nada cobraria sobre o valor adicionado na fabricação da mercadoria exportada e creditaria ao contribuinte o IVA recolhido na aquisição de seus insumos;

ii) a alíquota federal seria automaticamente acrescida da alíquota estadual, ou seja, as duas alíquotas seriam somadas e o contribuinte, ao invés de pagar a parcela estadual do IVA à sua respectiva jurisdição, efetuaria o pagamento total à União;

iii) no momento em que a mercadoria ingressasse na unidade importadora e fosse revendida ou incorporada como insumo em outro produto, o contribuinte dessa localidade teria um débito com a União apenas no valor da alíquota federal e um crédito referente à soma das

⁵² Baratto, Gedalva, ICMS– Alternativas para tributar as operações e prestações interestaduais e para partilhar o produto da arrecadação, Curitiba 2005.

⁵³ BNDES (2000), Reforma Tributária: Tributação do Consumo em Federações: Soluções Alternativas – O IVA Dual, citado em “O Processo de Reforma Tributária no Brasil: Mitos e Verdades” do V Prêmio de Monografia da Secretaria do Tesouro Nacional.

parcelas federal e estadual. Na hipótese desse crédito ser superior ao débito, o montante teria que ser devolvido ou aproveitado em outra transação; e

iv) também nesse momento o contribuinte teria um débito com o estado importador, mas não teria nenhum crédito, pois o estado de origem nada teria recolhido na transação.”

Deste modo, a não incidir imposto na saída da mercadoria, estaríamos diante do princípio de destino mas utilizando a União como intermediária do imposto.

O “modelo barquinho”, apesar das claras vantagens de atribuir a receita do imposto ao Estado de destino e evitar simulações e fraudes fiscais pela cobrança ser realizada pela União, foi muito criticado pelos Estados e até pelo Poder Executivo Federal.

As críticas concentram-se principalmente na sistemática prática do regime e no fluxo de caixa dos operadores.

Através do regime, os operadores do Estado de origem teriam que desembolsar o valor do imposto à União, na medida em que o imposto não seria a diferença entre os créditos e débitos das suas operações internas, pelo que deveriam aguardar a restituição por parte da União no que toca às operações interestaduais.

Quanto à sistemática prática, as administrações tributárias teriam que organizar um complexo mecanismo de compensação de débitos e créditos, resultando em altos custos, pelo que o modelo foi considerado pouco operacional.

4.3. A comparação direta entre o modelo do IVA das telecomunicações e o ICMS interestadual

De acordo com o apresentado sobre o regime do IVA incidente sobre os serviços de telecomunicações em vigor na União Europeia desde 1 de janeiro de 2015, temos que o regime optou pela tributação no destino, indo ao encontro do princípio da justiça fiscal ao tributar os serviços no local do consumo efetivo.

Deste modo, mesmo quando esteja em causa um adquirente de serviço particular, a operação é tributada no destino, ao contrário do regime anterior que, no mesmo caso, a operação era tributada do país do prestador.

O regime de tributação no destino é o que apresenta mais equidade e harmonização com o modelo internacional, no entanto, e como já dito, necessita de ajustamentos fiscais de fronteiras, i.e. controlo alfandegário no local de destino.

No âmbito da União Europeia, a aplicação do regime não levanta problemas graves no que toca ao controlo alfandegário, na medida em que cada jurisdição possui o seu serviço aduaneiro, com exceções de casos em que a mercadoria é transporta por linha ferroviária ou rodoviária, citando como exemplo um transporte entre Portugal e Espanha. No entanto, e como temos como parâmetro de comparação os serviços de telecomunicações, tal questão não é objeto de discussão nesta tese.

Mesmo não levantando problemas de controlo alfandegário, o regime de tributação no destino dos serviços de telecomunicações gera outros problemas como os já aqui mencionados, como a identificação e determinação da localização dos adquirentes particulares.

De qualquer forma, e como nenhum regime de tributação é perfeito, o regime agora aplicado na União Europeia é o que mais apresenta benefícios, eficiência e simplicidade à tributação entre diferentes jurisdições.

Por outro lado, o regime do ICMS interestadual, como já visto, é completamente distinto do modelo da União Europeia.

O modelo criado para o ICMS interestadual baseou-se num regime de distribuição de receitas entre os Estados envolvidos, na medida em que o Brasil é uma Federação e um mercado integrado.

Um modelo em que a arrecadação do imposto coubesse a somente um Estado envolvido na operação levantaria questões sobre a autonomia financeira dos entes federativos.

Mais do que isso, para uma Proposta de Emenda Constitucional ser aprovada seria necessário a aprovação por 3/5 da maioria absoluta em ambas as casas do Congresso Nacional^{54 55}

Tendo em conta que as casas do Congresso Nacional são formadas por representantes dos Estados, de acordo com o número da população dos respetivos Estados, uma proposta de emenda constitucional que prejudicasse os Estados mais populosos e que, ao mesmo tempo, são os que possuem mais força económica, nunca seria aprovada.

⁵⁴ O Congresso nacional é formado por duas casas: Senado Federal e Câmara dos Deputados.

⁵⁵ Artigo 60, § 2,º da CF.

Com um imposto sobre o consumo federal, onde a arrecadação coubesse à União, a guerra fiscal entre os Estado chegaria ao fim. No entanto, de acordo com as normas que regem a aprovação de emendas constitucionais, e sendo este um regime rígido no que toca á facilidade de emendas, uma proposta como essa nunca seria aprovada.

Tal é confirmado com as propostas aqui apresentadas que, mesmo não criando um imposto federal com a arrecadação total à União, não foram aprovadas, pelo que os especialistas não vislumbram possibilidades de mudanças em curto ou médio prazo.

Resumimos, por fim, os dois regimes da seguinte forma:

	IVA nas Telecomunicações	ICMS Interestadual
Princípio das regras de localização	Destino	Origem Restrita
Vantagens	Cumprimento com o princípio da justiça fiscal ao alocar a arrecadação do imposto no local de consumo efetivo.	Distribuição da arrecadação fiscal
Desvantagens	Dificuldade de determinação da localização e do estatuto do adquirente	Guerra fiscal Fraude Fiscal Distorções de Concorrência

5. Conclusão

O IVA é um imposto sobre o consumo que incide sobre prestações de serviços e transmissões de bens e é principalmente caracterizado por ser um imposto universal e plurifásico de ordem comunitária.

Por ser um imposto plurifásico e sobre o valor acrescentado, o IVA incide sobre todos os estágios da cadeia económica, i.e., sobre os produtores, retalhistas e grossistas, e sobre a prestação de serviço e transmissão de bens aos consumidores finais. No entanto, a incidência do imposto tem como objeto somente o valor acrescentado, o que faz com que cada operador pague imposto somente sobre o valor que acrescenta na operação.

O ICMS partilha das mesmas características do IVA, ou seja, também é um imposto sobre o consumo, plurifásico e incidente sobre o valor acrescentado.

No entanto, por ser o Brasil uma Federação, o ICMS não partilha da mesma lógica do IVA no que toca às operações entre diferentes Estados, impossibilitando que o ICMS seja um imposto neutro e sem distorções económicas.

Mesmo sendo o ICMS um imposto sobre o valor acrescentado, o facto de estarmos perante um modelo de “imposto federado” faz com o mesmo não coincida com o IVA e com a neutralidade inerente de um imposto deste tipo.

A vontade do legislador constituinte de dividir a arrecadação do ICMS fez com que o mesmo se tornasse um imposto complexo, em nada se comparando com a simplicidade que a reforma do IVA nas telecomunicações veio trazer.

O que existe hoje no Brasil é um imposto que possui no mínimo 5 hipóteses de incidência distintas, cuja competência tributária é atribuída aos 26 Estados e ao Distrito Federal. Cada um dos entes federativos pode criar uma legislação própria e estas 27 legislações repercutem-se em fatos geradores ocorridos fora dos seus próprios territórios.⁵⁶

O regime do ICMS estrutura-se de normas constantes da Constituição, de regras gerais previstas em lei complementar, deliberações do Confaz e 27 Leis Estaduais e seus respectivos atos regulamentares, ou seja, uma infinidade de fontes que o faz o ICMS ser um dos mais complexos impostos existentes.

⁵⁶ Campello, André Emmanuel Batista Barreto Campello, Reforma Tributária: Uma breve análise da PEC 233/2008

Essa infundável legislação gera distorções de concorrência, simulações de operações interestaduais, formulação de preços e fraudes fiscais.

Muitas propostas de emendas constitucionais já foram apresentadas com o fim de alterar o imposto e, conseqüentemente, terminar, ou pelo menos reduzir, os casos de guerra fiscal entre os Estados.

No entanto, como visto, uma proposta que reduza a arrecadação fiscal dos Estados com mais força política e econômica dificilmente será aprovada, na medida em que necessita de votos dos representantes desses Estados.

Muitos são os especialistas que apresentaram propostas com base no modelo do IVA europeu, no entanto, mesmo possuindo conhecimento de que este regime terminaria com os principais problemas inerentes ao ICMS Interestadual, as propostas nunca foram aprovadas puramente por interesse econômico dos Estados.

A alteração do regime do ICMS interestadual é complexa e acaba por estar completamente ligada às vontades e questões políticas pelo que, infelizmente, não se vislumbram soluções a curto ou médio prazo.

Por outro lado, o novo regime de incidência de IVA nas prestações de serviços de telecomunicações intracomunitárias apresenta uma clara vantagem ao tributar o serviço no local de residência do adquirente.

Ao adotar o princípio do destino, o novo regime aloca a arrecadação no Estado em que efetivamente ocorreu o serviço, i.e. onde os adquirentes gozam dos serviços públicos prestados.

Ainda, ao criar o Minibalão único, o legislador conseguiu criar um mecanismo capaz de simplificar e eficazmente tributar os serviços de telecomunicações intracomunitárias, fazendo com que o novo regime seja simples, neutro, justo e eficaz.

BIBLIOGRAFIA

ALBUQUERQUE, Marcela Moreira de, *“ICMS, Benefícios Fiscais e Guerra Fiscal: Um panorama geral sobre o fenômeno do conflito fiscal do ICMS no Contexto Pátrio”*, Universidade Federal do Paraná, 2013;

ALEXANDRE, Ricardo, *“Direito Tributário Esquematizado”*, 5ª edição, 2011, Método;

BARATTO, Gedalva, *“Regime tributário do ICMS nas Transações Interestaduais – Harmonização Tributária ou Autonomia Estadual?”*, Revista Paranaense de Desenvolvimento, Curitiba, n.º 113, 2007;

BELIM, Catarina, CHAMBEL, Rita e GAMITO, Conceição *“2015: Localização dos serviços de telecomunicações, dos serviços de radiodifusão e televisão e dos serviços eletrônicos”*, publicado nos Cadernos IVA 2015, Almedina;

CAMPELLO, André Emmanuel Batista Barreto, *“Reforma Tributária: Uma breve análise da PEC 233/2008”*;

CARNEIRO, Cláudio, *“Impostos Federais, Estaduais e Municipais”*, 4ª edição, 2013, Saraiva;

CARVALHO, Osvaldo Santos de, *“Não Cumulatividade do ICMS e Princípio da Neutralidade Tributária”*, 2013, Saraiva;

DLA PIPER, *“Changes to the VAT place of supply rules for electronics services, rádio and television broadcasting and telecommunications services for B2C supplies”*, April 2014;

ESTEVES, Paula, *“Pacote IVA”*, jornal de negócios, abril de 2008;

FELIPE, Maria Dionne de Araújo Felipe, *“Análise comparativa entre o ICMS e o IVA Europeu”*;

FILHO, Marcial Sá, *“Do imposto sobre o valor agregado – IVA, uma alternativa para a tributação indireta no Brasil”*, Faculdade Paraibana;

LAIRES, Rui, *“A Incidência e os Critérios de Territorialidade do IVA”*, outubro 2008, Almedina;

MACEDO, Mariano de Mattos, *“Regime tributário do ICMS nas Transações Interestaduais – Harmonização tributária ou Autonomia Estadual?”*, Revista Paranaense de Desenvolvimento, Curitiba, n.º 113, 2007;

MELO, José Eduardo Soares, “*ICMS Teoria e Prática*”, 11ª edição, 2009, Dialética;

MENEZES, João Paulo Calemba Batista, “*Brasil – Portugal: Uma troca de experiências fiscais, a implantação do imposto sobre o valor acrescentado no Brasil e do sistema público de escrituração digital em Portugal*”, Tese apresentada no mestrado em contabilidade, fiscalidade e finanças públicas da Universidade Técnica de Lisboa, julho de 2011;

MENEZES, João Paulo Calemba Batista, “*Reforma Tributária do IVA no Brasil baseado no Modelo Português*”, Revista Gestão e Tecnologia, v. 13, mai/ago 2013;

MORSCH, Natália de Azevedo, “*Justiça Fiscal e neutralidade Fiscal: A questão do ICMS nas operações interestaduais*”, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, 2006;

NABAIS, José Casalta, “*Direito Fiscal*”, 7ª edição, 2012, Almedina;

NEVES, Fernando Crespo Queiroz, “*Imposto sobre a Prestação de Serviços de Comunicação & Internet*”, 2006, Juruá;

OLIVEIRA, Jayme de Macêdo Oliveira, “*Impostos Estaduais*”, 2009, Saraiva;

PALMA, Clotilde Celorico, “*Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*”, cadernos IDEFF, n.º I – 5ª edição, 2012 Almedina;

PALMA, Clotilde Celorico, “*O Pacote IVA – novas regras de localização das prestações de serviços*”, TOC 97, abril 2008;

SCHOUERI, Luís Eduardo, “*Direito Tributário*”, 3ª edição, 2013, Saraiva;

TÔRRES, Heleno Taveira, “*Direito Tributário das Telecomunicações e Satélites*”, 2007, Quartier Latin;

VARSANO, Ricardo, “*A Tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais*”, Banco Interamericano de Desenvolvimento, fevereiro de 2014;

VASQUES, Sérgio, “*Manual de Direito Fiscal*”, 2013, Almedina;

VASQUES, Sérgio, “*O IVA enquanto Imposto Geral sobre o Consumo*”, publicado nos Cadernos IVA 2013, Almedina;

Anexo 1

Tabela de Legislação Estadual do ICMS⁵⁷

AC: LC 55, de 09.07.97	AL: Lei 5.900, de 27.12.96	AM: LC 19, de 29.12.97	AP: Lei 400, de 22.12.97
BA: Lei 7.014, de 04.12.96	CE: Lei 12.670, de 19.12.02	DF: Lei 1.254, de 27.12.96	ES: Lei 7.000, de 27.12.01
GO: Lei 11.651, de 26.12.91	MA: Lei 7.799, de 19.12.02	MG: Lei 6.763, de 26.12.75	MS: Lei 1.810, de 22.12.97
MT: Lei 7.098, de 30.12.98	PA: Lei 5.530, de 14.11.96	PB: Lei 6.379, de 01.12.96	PE: Lei 10.259, de 27.01.89
PI: Lei 4.257, de 06.01.89	PR: Lei 11.580, de 14.11.96	RJ: Lei 2.657, de 26.12.96	RN: Lei 6.968, de 30.12.96
RO: Lei 688, de 27.12.96	RR: lei 59, de 28.12.93	RS: Lei 8.820, de 27.01.89	SC: Lei 10.297, de 26.12.96
SE: Lei 3.796, de 26.12.96	SP: Lei 6.374, de 01.03.89	TO: Lei 1.287, de 28.12.01	

⁵⁷ Tabela retirada do livro Impostos Estaduais, Oiveira, José Jayme de Macêdo, Editora Saraiva, 2009.

Anexo II

Tabela de Alíquotas nas Operações Interestaduais⁵⁸

ICMS - Tabela de Alíquotas nas Operações Interestaduais.

		DESTINO																										
		AC	AL	AM	AP	BA	CE	DF	ES	GO	MA	MT	MS	MG	PA	PB	PR	PE	PI	RN	RS	RJ	RO	RR	SC	SP	SE	TO
O R I G E M	AC		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	AL	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	AM	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	AP	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	BA	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	CE	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	DF	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	ES	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	GO	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	MA	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	MT	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	MS	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	MG	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7		7	7	12	7	7	7	12	12	7	7	12	12	7	7
	PA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	PB	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	PR	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7		7	7	7	12	12	7	7	12	12	7	7
	PE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	PI	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12	12
	RN	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	12	12
	RS	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7		12	7	7	12	12	7	7
RJ	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12		7	7	12	12	7	7	
RO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	12	
RR	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	12	12	12	12	
SC	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12	12	7	7		12	7	7	
SP	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12	12	7	7	12		7	7	
SE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		12	
TO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		

⁵⁸ A presente tabela tem por base a Resolução do Senado Federal n.º 22/89.

Anexo III

Mapa com Regiões e Estados do Brasil

