



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E POLÍTICAS
ESCOLA DE CIÊNCIAS JURÍDICAS**

A INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS NO *E-COMMERCE*

Lorayne Isabelle Liebel

Rio de Janeiro
2016

UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E POLÍTICAS
ESCOLA DE CIÊNCIAS JURÍDICAS

A INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS NO *E-COMMERCE*.

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à Escola de Ciências Jurídicas
da Universidade Federal do Estado do Rio
de Janeiro (UNIRIO) como requisito parcial
à obtenção de grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Claudia Gurgel

Rio de Janeiro
Junho de 2016

AGRADECIMENTOS

Meus maiores ensinamentos não foram dentro da sala de aula, mas não há como negar que a UNIRIO foi um alicerce/ponte para o meu conhecimento e a minha evolução pessoal, pois foi através dela que me aventurei por terras cariocas e tive o prazer de conhecer as pessoas mais interessantes e dedicadas nessa busca incessante pela justiça e igualdade, responsáveis por me mostrar que as coisas vão além do que se vê e, principalmente, vão além do que me cerca. Portanto, fica impossível citar tantos nomes, tantas mãos estendidas, tantas conversas que, caso não existissem, não teria chegado até aqui.

Entretanto, não há como deixar de agradecer aos meus pais pelo apoio e amor incondicional que, caso contrário, seria impossível chegar até aqui.

Um agradecimento especial à minha segunda família aqui no Rio, pelo amor, luz e desconstrução que trouxeram na minha vida. Muito obrigada pela amizade, pela força e, claro, pelas tretas.

À minha orientadora, Professora Cláudia, pelo carinho, suporte e ensinamentos em tão curto espaço de tempo.

RESUMO

A revolução tecnológica e a inserção da realidade virtual em nossa sociedade acabaram possibilitando acesso a um mercado maior, tanto para fornecedores como para consumidores, pois agora é possível realizar compras nos mais longínquos lugares sem necessidade de locomoção. Essa nova atividade denominada comércio eletrônico possui um enorme potencial como gerador de riquezas e, diante de tal fenômeno, o Direito tributário precisa ser atuante, principalmente para haja equidade entre as diversas formas de comercialização. Nesse sentido, foi necessária uma reforma tributária para legislar sobre a nova modalidade de comércio e evitar as disparidades econômicas, bem como normas complementares inconstitucionais. Foram pesquisados livros e artigos sobre a Internet e a sociedade informacional, sobre o comércio eletrônico, sobre o ICMS e legislação sobre nosso Sistema Tributário Brasileiro para um entendimento maior sobre o funcionamento e o impacto que tal legislação teria para os contribuintes e para a sociedade em todo. Sendo assim, como restará demonstrado ao longo do trabalho, conclui-se que uma reforma tributária é necessária para mudar a estrutura legislativa de impostos, taxas e outras contribuições vigentes em uma nação, de modo que o sistema de tributação se modernize e o modo de tributação se torne mais igualitário, porém há de se considerar que tais mudanças, ainda mais em nível Constitucional, não podem ser colocadas como medidas de urgência sem um estudo e análise de todos os impactos que a reforma tributária poderia ocasionar na sociedade, sempre visando preservar os contribuintes.

Palavras-chave: ICMS. Comércio eletrônico. Legislação tributária. Sistema tributário nacional.

ABSTRACT

The technological revolution and the insertion of virtual reality in our society just allowing access to a larger market, both for suppliers and for consumers, it is now possible to make purchases in the most remote places without locomotion. This new activity called e-commerce has enormous potential as a generator of wealth and, against this phenomenon, the tax law needs to be active, especially for equity between the various forms of trading. In this sense, a tax reform to legislate on the new mode of commerce and avoid economic disparities and complementary rules unconstitutional was necessary. Books and articles have been researched about the Internet and the information society, on e-commerce, on ICMS and legislation on our Brazilian Tax System to a greater understanding of the operation and the impact that such legislation would have to taxpayers and society in whole. So how will remain demonstrated throughout the work, it is concluded that a tax reform is needed to change the legislative framework of taxes and other applicable contributions in a nation, so that the tax system be modernized and how to taxation becomes more equal, but we should also consider that these changes, especially in constitutional level, can not be placed as emergency measures without a study and analysis of all impacts that the tax reform could result in society, always to preserve taxpayers.

Key-words: ICMS. Electronic commerce. Tax law. Brazilian Tax System.

LISTA DE ABREVIATURAS, SIGLAS E SÍMBOLOS.

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

CF/88 – Constituição Federal de 1988

CNPJ – Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica

CONFAZ – Conselho Nacional Fazendário

CTN – Código Tributário Nacional

DANFE – Documento Auxiliar de Nota Fiscal eletrônica

EC – Emenda Constitucional

E-COMMERCE – *Eletronic Commerce*

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

OAB – Ordem dos Advogados do Brasil

PEC – Projeto de Emenda Constitucional

RE – Recurso Extraordinário

RFB – Receita Federal do Brasil

SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

STF – Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO

1. O COMÉRCIO ELETRÔNICO	10
1.1. Comércio eletrônico direto <i>versus</i> indireto	11
1.2. Histórico.....	12
1.3. A fiscalização no comércio eletrônico	13
2. A INCIDÊNCIA DO ICMS	17
2.1. Considerações iniciais acerca do sistema tributário nacional.....	17
2.2. Principais aspectos do ICMS.....	18
2.2.1. <u>Princípios tributários</u>	18
2.2.2. <u>Base de cálculo e sujeito passivo no ICMS</u>	23
2.3. Icms nas operações interestaduais.....	25
2.4. A circulação da mercadoria nas operações interestaduais.....	28
3. A REFORMA TRIBUTÁRIA	31
3.1. Protocolo ICMS nº 21/2011.....	32
3.1.1. <u>Considerações iniciais acerca das normas complementares no direito tributário</u>	32
3.2. As ações diretas de inconstitucionalidade.....	36
3.3. Proposta de emenda constitucional.....	39
3.4. Emenda constitucional nº 87/2015.....	41
3.5. O Convênio nº 93 de 2015.....	45
4. REPERCUSSÕES DA EMENDA CONSTITUCIONAL	47
4.1. O regime do simples nacional.....	48
4.2. As novas ações de inconstitucionalidade.....	50
CONCLUSÃO	52
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	53
ANEXOS	55

Anexo A - Emenda Constitucional nº 87/2015

Anexo B - Convênio nº 93/2015

INTRODUÇÃO

Atualmente com a globalização, o acesso à informação, produtos e pessoas localizados nos mais longínquos lugares tornou-se uma realidade inegável, sendo que os métodos modernos para tanto permitiram que as dificuldades iniciais de alcance a essas informações, produtos e pessoas fossem transpostas com facilidade.

Nesse sentido, com a revolução tecnológica que inseriu a internet na nossa rotina, passamos mais da metade do nosso tempo *online* e, diante desse fato, tornou-se comum e até necessário a realização de compras de produtos nessa mesma forma, transpondo-se a sistemática tradicional de loja física para uma loja virtual. Tal prática cresce diariamente e somente no Brasil, essa modalidade de comércio arrecadou R\$ 41,3 bilhões no ano de 2015 e apresenta um crescimento nominal de 24%, conforme dados divulgados pela Câmara Brasileira de Comércio Eletrônico, fato este que nos fez indagar acerca da repercussão tributária envolvida nessas operações.

O Comércio eletrônico se opera de duas maneiras: (i) direto, quando ocorre a comercialização de bens incorpóreos e a transmissão permanece eletrônica; e (ii) indireta quando se resume a comercialização de bens corpóreos, de modo que a aquisição é feita pela Internet e o produto entregue no domicílio do comprador. É justamente esta última modalidade de operação o objeto do presente estudo.

Diante disso, o Comércio eletrônico direto, com a comercialização da mercadoria e envio de um lugar para outro está incluso dentro da sistemática do ICMS, imposto recolhido diante da circulação de mercadorias.

Ocorre que o ICMS é de competência estadual e, em decorrência da guerra fiscal que assola o Brasil, deu ensejo a desigualdades entre os Estados federativos, pois todos queriam realizar a cobrança do ICMS, tanto os Estados de origem da mercadoria quanto do destino. Tal fato acabou prejudicando o contribuinte diante de uma bitributação, instituto vedado pelo nosso Ordenamento Jurídico.

Sendo assim, para promover uma reforma tributária, a solução encontrada foi a elaboração de uma Proposta de Emenda Constitucional que tinha como principal objetivo distribuir o ICMS entre os Estados de origem e destino.

A PEC proposta foi aceita e elevada à Emenda Constitucional nº 87/2015, e para sanar o restante das dúvidas e informar os procedimentos práticos para o recolhimento do ICMS, o CONFAZ elaborou o Convênio 93/2015 que acabou por

trazer mais burocracia para os contribuintes, gerando um verdadeiro caos dentre as lojas virtuais optantes pelo Simples Nacional.

Dessa forma, o estudo aqui realizado pretende analisar a sistemática de incidência do ICMS nas operações pela internet em conjunto com as alterações introduzidas a partir da elaboração de Emenda Constitucional para dispor sobre o tema, bem como as repercussões que a mudança na legislação trouxe para a sociedade e os contribuintes.

1 - O COMÉRCIO ELETRÔNICO

O e-commerce (abreviação de *eletronic commerce*), que em português significa comércio Eletrônico, é uma modalidade de comércio que realiza suas transações financeiras por meio de dispositivos e plataformas eletrônicas, como computadores e celulares.

Um exemplo deste tipo de comércio é comprar ou vender produtos *online*, ou seja, em lojas virtuais.

No início o e-commerce era utilizado basicamente para vender bens tangíveis com valores modestos e hoje em dia é utilizado para comercializar qualquer tipo de produto ou serviço. Na definição de Guilherme Cezaroti¹:

Comércio eletrônico é o conjunto de transações realizadas mediante técnicas e sistemas que se apoiam na utilização de computadores, que se comunicam através da *Interconnected Network* – popularizada como internet, que consiste em uma conexão lógica entre redes de computadores ao redor do mundo.

Já para Rob Smith o Comércio Eletrônico trata-se de²:

Negócios conduzidos exclusivamente através de um formato eletrônico. Sistemas que se comunicam eletronicamente uns com os outros são sistemas de e-commerce, e têm de ser capazes de funcionar normalmente com quaisquer aplicações da Internet que estiver planejando utilizar. Também se refere a quaisquer funções eletrônicas que auxiliam uma empresa na condução de seus negócios.

O comércio eletrônico pode ser dividido em três tipos, sendo o B2C, realizado entre empresas e consumidores finais, o que interessa a este estudo:

- i) Business-to-Business (B2B): Comércio estabelecido entre empresas. Ex: fabricantes de automóveis solicitando pneus a um fornecedor;
- ii) Business-to-Consumer (B2C): Comércio eletrônico estabelecido entre empresa e consumidores. Ex: pedidos de livro on-line;
- iii) Consumer-to-Consumer (C2C): Comércio eletrônico estabelecido entre consumidores. Ex: leilões on-line, Mercado Livre;

¹ CEZAROTI, Guilherme. **ICMS no Comércio Eletrônico**. 1ª Ed. São Paulo: MP Editora, 2005. P. 23

² SMITH, Rob. SPEAKER, Mark. ; THOMPSON, Mark. **O Mais Completo Guia Sobre E-commerce**. 1ª Ed. São Paulo: Futura, 2000. P.74

É um fato que hoje grande parte da população compra produtos pela internet. O comércio eletrônico traz para o consumidor a vantagem de acesso a um número maior de ofertas de produtos e serviços, com possibilidade rápida e fácil de comparação de preços, além de comodidade. Conforme observa José Eduardo Soares de Melo “a demanda da internet tem sido a mais ampla possível e abrange não apenas a área comercial, mas também a de segurança, educação e pesquisa³”.

No sentido amplo do termo, é todo o comércio realizado por meios eletrônicos. O e-commerce surgiu em 1970, fazendo transferência de valores entre pessoas e empresa, mas foi com a internet que ele ganhou força e ficou disponível para todas as pessoas.

Hoje todos podem abrir seu próprio comércio eletrônico e passar a vender pela internet, com mais simplicidade do que abrir uma loja física para comercializar produtos, o que é bem mais oneroso.

As operações realizadas no e-commerce também são denominadas de vendas não presenciais, ou seja, aquelas realizadas por meio de internet, telemarketing ou showroom.

1.1. Comércio eletrônico direto *versus* indireto.

O comércio eletrônico se utiliza de dois meios de operação: pode ser efetivado dentro da internet, quando a entrega do objeto ocorre por meio de transmissão da informação digitalizada, e também por meio da internet, quando a rede mundial serve somente como meio contratual entre as partes, existindo, nessa modalidade, a saída física do bem comprado e sua efetiva entrega. Em outras palavras, o comércio eletrônico direto diz respeito a bens intangíveis, incorpóreos e o comércio eletrônico indireto trata de bens tangíveis, corpóreos.

No Comércio eletrônico direto não há uma parte física do bem vendido/comprado, pois os negócios são realizados através de sítios eletrônicos das lojas, sendo, posteriormente, o bem adquirido enviado ao comprador, no endereço indicado no momento da compra, ou seja, a operação começa, desenvolve e termina *online*, dentro da própria rede mundial de computadores.

³ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 11ª ed. São Paulo: Dialética, 2009. P 156.

No que tange ao comércio eletrônico indireto, podemos perceber que há um desdobramento físico da operação, já que o bem corpóreo sairá do estabelecimento do vendedor para ser entregue ao estabelecimento ou residência do comprador.

Nessa última modalidade a rede a Rede Mundial de Computadores é utilizada somente como instrumento facilitador para uma maior proximidade entre estabelecimentos comerciais e consumidores é justamente o tema principal que será abordado no presente trabalho, pois é onde se encontra a grande celeuma em torno da tributação dessa modalidade de comércio, principalmente no que concerne à cobrança do ICMS, e ao local onde estariam efetivamente localizados esses estabelecimentos.

1.2. Histórico

Atualmente, é muito fácil vender produtos online, bem como mais barato também. Este fato acabou por chamar a atenção dos fiscos estaduais e municipais, pois neste tipo de comércio há circulação de mercadorias, porém, pelas regras gerais do ICMS, este imposto ficava em sua totalidade para a Unidade Federativa do remetente. Em decorrência do crescente avanço tecnológico que permitiu o aumento das vendas de forma não presencial tendo em vista a sua comodidade, em paralelo, cresceu também o interesse do fisco no imposto incidente nestas operações gerando grande polemica em torno desta tributação.

Enfatiza-se que, quando da promulgação da Constituição Federal de 1988, não havia, obviamente não havia previsão para o comércio eletrônico, tampouco para as operações não presenciais, por isso que o aumento de tais operações com consumidores finais, não contribuintes do ICMS, traduz-se em forma diferenciada de tributação daquelas ora previstas em seu texto original.

A regra contida no texto constitucional estabelece que, nas operações interestaduais cujo destinatário seja não contribuinte do ICMS (pessoa física ou jurídica), o estabelecimento remetente deverá aplicar, na operação, alíquota interna para o produto objeto da operação prevista na legislação do Estado em que se encontre estabelecida.

Um exemplo da situação citada acima seria: empresa contribuinte do ICMS estabelecida na cidade de São Paulo/SP vende produto X para não contribuinte do

ICMS sediado em Salvador/BA. Neste caso, adotará a alíquota prevista para operações com o produto “X” na legislação paulista.

Caso este produto não possua alíquota específica, este será tributado à alíquota de 18%. Neste caso, o Estado de São Paulo ficará com a receita integral do ICMS incidente na operação exemplificada.

Atualmente, a regra estabelece que o ICMS seja devido integralmente para o Estado remetente. Esta disposição também é conhecida como princípio da origem.

Com base nesta regra e no avanço das operações comerciais realizadas no e-commerce ou por meio de operações não presenciais, algumas Unidades da Federação sentiram-se lesadas pela perda da arrecadação, considerando que os Estados produtores, em sua maioria estão sediados nos Estados das regiões Sul e Sudeste do país, tinham vantagem sobre tais operações.

Esta análise motivou a reunião dos representantes dos Fiscos estaduais juntamente com um representante da Receita Federal do Brasil (RFB), no Confaz e, depois de muita discussão, foi aprovado o Protocolo ICMS nº 21/2011, no qual apenas 20 Unidades da Federação constavam em seu texto.

1.3. A fiscalização no comércio eletrônico

A utilização da Internet desconsidera fronteiras ou endereços físicos. Ao mesmo tempo, seus usuários podem ser quase anônimos. O uso da rede possibilita a dispensa de etapas intermediárias de contato, por exemplo, entre fornecedor e consumidor. Trabalhando em sua própria casa, uma pessoa pode estar prestando serviço para uma empresa do outro lado do planeta. Também é possível a aquisição de uma enorme variedade de produtos de todas as partes do mundo sem a necessidade de sair de casa. Mesmo possuindo um sítio, uma marca, e às vezes, até uma referência a um endereço físico, não é fácil identificar um CNPJ, por exemplo, por detrás de uma empresa estabelecida no ambiente virtual. Que dirá identificar, para efeitos de tributação, um profissional autônomo que atue prestando serviços totalmente através da Internet.

Na prática, estas questões levam a reflexões relativas a conceitos fundamentais para a incidência da legislação tributária, como o conceito de

estabelecimento permanente e de sede da empresa ou local da prestação de serviço.

Segundo Lanari:

Entretanto, as circunstâncias da chamada Nova Economia, mormente a definição das redes de computadores, em especial a Internet, como espaço de intercâmbio e interação, com a conseqüente transposição para esse ambiente da sede do comércio internacional, ameaçam as fórmulas tradicionais de tributação, que são adequadas à economia da era industrial, de produção e consumo de bens corpóreos, de comércio realizado em local e tempo acurados, de sujeitos econômicos facilmente identificáveis⁴.

Tais questões refletem também na questão da soberania, visto que a idéia de fronteira resta obsoleta com a globalização e o advento da internet.

Como uma possível solução, ou para atenuar os problemas, cogitou-se a idéia de uma prévia inscrição fiscal para o funcionamento de sítios que realizassem operações econômicas, como assinala, por exemplo, Marco Aurelio Greco:

A autenticação fiscal consistiria em exigir que um site, em que se prestasse um serviço, ou vendessem mercadorias, estivesse previamente autenticado por um agente, oficial ou semioficial, que garantiria que aquele que se apresenta é efetivamente quem diz que é⁵.

O mesmo autor questiona se a Internet seria um ambiente público ou privado. Conforme o entendimento que se tenha, varia a amplitude dos poderes de fiscalização. Ou seja, se a Internet for considerada um ambiente público o fisco teria acesso a todo tipo de mensagens e dados, segundo o autor, isso seria um tipo de censura. Se a Internet for considerada um ambiente privado, a atuação do fisco estaria sujeita às limitações decorrentes da garantia de sigilo das comunicações, conforme o art. 5º, XII da Constituição Federal. Mas existe ainda a possibilidade de se considerar o ambiente da Internet como um misto entre público e privado. Neste caso, afirma o autor, ocorreria um conflito de valores, entre o interesse fiscal e o sigilo e a privacidade. A União Europeia, em sua Recomendação nº 3 de 1997, definiu critérios para o ambiente da Internet como a utilização dos mesmos princípios e critérios gerais aplicáveis em outros campos, as restrições legais a direitos individuais não podem ser maiores na Internet do que em outros ambientes e a proporcionalidade das restrições em função de outros objetivos públicos relevantes.

⁴LANARI, Flávia de Vasconcellos. **A Tributação do Comércio Eletrônico**. Belo Horizonte: Livraria Del Rey Editora, 2005. p.123.

⁵GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. 2. ed., rev. e aum. São Paulo: Dialética, 2000. p.66.

Stefano Rodotà⁶ observa que para as questões que surgem com a utilização da rede, muitas vezes, não há legislação específica e a regulação fica por conta de códigos de conduta fundados nos valores e responsabilidades dos usuários. Para o autor, apenas códigos baseados na ética não são suficientes para assegurar os direitos fundamentais dos indivíduos no ambiente da Internet. Rodotà ressalta o caráter de liberdade que paira na rede e afirma que apenas impor uma legislação não é o ideal, mas que regras construídas conforme os códigos de conduta e discutidas como nas convenções internacionais precisam ser criadas. Ainda para o autor, a privacidade e a liberdade estão conectadas de maneira que proteger os dados pessoais significa proteger o indivíduo no sentido de não reduzir a sua identidade aos seus próprios dados.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil criou o domicílio tributário eletrônico para os processos administrativos, facilitando as intimações e o acompanhamento dos processos através de consultas. A tecnologia pode contribuir para a fiscalização das operações realizadas por meio eletrônico. A grande dificuldade é fazer a separação dos dados relevantes para essa fiscalização, para que a privacidade dos usuários da rede não seja comprometida. Os pagamentos efetuados pela Internet são, em sua maioria, através de boletos bancários ou cartões de crédito. Por isso pensou-se em eleger os operadores financeiros como responsáveis tributários, já que os mesmos possuem acesso às informações sobre a circulação de valores pela rede. Cabe então, não apenas uma análise da possibilidade legal, mas também tecnológica de tal sugestão. Sabe-se que para ser eleito responsável é necessário haver algum tipo de vínculo com o fato gerador. Segundo Luciano Amaro, a eleição de um responsável tributário decorre de razões que vão desde a conveniência até a necessidade:

Porém, mais do que isso, deve-se dizer que também não é qualquer tipo de vínculo com o fato gerador que pode ensejar a responsabilidade de terceiro. Para isso ser possível, é necessário que a natureza do vínculo permita a esse terceiro, elegível como responsável, fazer com que o tributo seja recolhido sem onerar seu próprio bolso⁷.

O comércio eletrônico pode criar situações interessantes, como por exemplo, nos sítios de leilões, como o Mercado Livre. Nesses sítios, que funcionam como uma espécie de

⁶ RODOTÀ, Stefano. **A vida na sociedade de vigilância**: A privacidade hoje. Rio de Janeiro: Renovar, 2008

⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 136

anúncios classificados, o vendedor expõe seu produto, que pode ser novo ou usado, e escolhe a modalidade de comercialização. Ou determina um preço fixo ou um lance mínimo, num leilão. Sabe-se que uma das características do *e-commerce* é a eliminação de intermediários entre fornecedores e compradores. Nesses casos, porém, ocorre o inverso. O vendedor pode anunciar um determinado produto, com um preço abaixo do praticado no mercado brasileiro. Se houver interessado, esse vendedor adquire o tal produto de um sítio de comércio da China, por preço ainda menor, envia o produto diretamente da China para aquele seu comprador e com frete gratuito.

2 - A INCIDENCIA DO ICMS

2.1 Considerações iniciais acerca do Sistema Tributário Nacional

Antes de aprofundarmos no assunto, é imprescindível delimitar alguns conceitos básicos que serão trabalhados ao longo do estudo ora aqui apresentado.

O Código Tributário Nacional⁸ dispõe em seu art. 3º o conceito de tributo, conforme abaixo:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

A partir disso, pode-se extrair que tributo é uma prestação pecuniária, um pagamento obrigacional devido e exigido pelo Estado na sua condição de soberania com previsão legal para a sua instituição. Nesse sentido, Antonio Carrazza afirma:

Nos termos da Constituição, o tributo é instrumento de arrecadação, necessário à realização das despesas públicas (arts 163 e ss., especialmente o art. 167, IV). Deve, pois, custear a manutenção da *res publica* em geral e é de prestação obrigatória, até porque sempre decorre da lei (art. 150, I, da CF), e não da vontade da Administração Fazendária ou do contribuinte⁹.

Segundo entendimento doutrinário universal, existem 05 (cinco) espécies de tributos no atual Sistema Tributário Constitucional brasileiro: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições. Porém, devido à abrangência, o estudo será direcionado apenas aos impostos.

Assim, além do art. 145, I, da CF¹⁰ introduzir essa forma de tributo, é com o advento do CTN que conseguimos extrair um conceito mais complexo:

⁸ Lei N.º 5.172 de 25 de outubro de 1966 que cria o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

¹⁰ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Dessa forma, imposto é um tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa à vida do contribuinte, à sua atividade ou a seu patrimônio, ou seja, é um tributo não vinculado à qualquer atividade estatal, bem como sua receita não pode ser atrelada a qualquer órgão, fundo ou despesa, consoante a proibição do princípio da não afetação disposto na Constituição Federal, art. 167, inciso IV:

Art. 167. São vedados:

[...]

IV – a vinculação de receita de imposto a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 a 159, a destinação de recursos para manutenção e desenvolvimento do ensino, como determinado pelo art. 212, e prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, parágrafo 8º;

Por força da vedação acima, a receita dos impostos arrecadados visa custear as despesas públicas gerais.

Além de introduzir o imposto e determinar seus princípios norteadores, a Constituição Federal previu de modo taxativo e repartiu a competência para instituí-los entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

2.2 Principais aspectos do ICMS

A Constituição Federal, ao distribuir as competências tributárias entre os entes federados, declarou caber aos Estados instituir e cobrar o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, incluindo também os impostos decorrentes do transporte interestadual, intermunicipal e os de comunicação. Redação esta disposta no artigo 155, II, da Constituição Federal:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

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

O ICMS, antes do advento da Constituição Federal de 1988, era denominado ICM, pois tinha como hipótese de incidência apenas a circulação de mercadorias.

Com a nova Constituição, o legislador acrescentou ao campo de incidência alguns novos serviços: transporte interestadual e intermunicipal e serviço de comunicação. Daí o acréscimo da letra “S” à sigla, de forma que a partir do advento da nova ordem constitucional, passou a existir o ICMS, conforme cita Ricardo Alexandre.

Assim, resumindo, o ICMS, tributo cujo *nomen juris* é imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, tem natureza jurídica de imposto, cuja competência para sua instituição é atribuída aos Estados e ao Distrito Federal.

Porém, em razão da necessidade de delimitação do tema, nesta oportunidade somente será tratada a espécie tributária atinente à circulação de mercadorias (ICMS-Mercadoria).

Somado a isso, é cediço que o ICMS é o imposto de maior arrecadação no Brasil e possui caráter indiscutivelmente fiscal não obstante a Constituição Federal abrir a possibilidade de ser seletivo em razão da essencialidade das mercadorias e dos serviços, conforme art. 155, §2º, III da CF/88, e caso tal permissividade seja usada poderia proporcionar visível tom de extrafiscalidade ao tributo, tendo em vista que sua incidência seria maior sobre mercadorias e serviços consumidos pela população com maior capacidade contributiva, visando à redistribuição de renda.

2.2.1 Princípios tributários

Dando continuidade ao estudo em questão é necessário estabelecer os princípios tributários pelos quais é submetido o ICMS.

Pode-se dizer que o mais importante desses é o princípio da legalidade, com previsão legal expressa no art. 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988, conforme abaixo:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Assim, ao determinar que é vedado aos entes federados exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça, o constituinte consagrou o princípio da legalidade tributária e vinculou a instituição do imposto à promulgação de leis, de forma que o ICMS, por possuir natureza de tributo, submete-se a este princípio.

Ainda, o ICMS está vinculado ao princípio da anterioridade de exercício e da anterioridade nonagesimal, o qual se encontra previsto no art. 150, III, CF/88:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III - cobrar tributos:

- a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
- b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
- c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

Da alínea “b”, é possível extrair o princípio da anterioridade de exercício sob o qual, em regra, submete-se o ICMS¹¹. E, Segundo Carrazza¹², a anterioridade é um princípio exclusivamente tributário, uma vez que se projeta apenas no campo da tributação, seja ele federal, estadual, municipal ou distrital. Nesse mesmo entendimento, José Francisco da Silva Neto ensina:

¹¹ A hipótese de ICMS incidente sobre combustíveis e lubrificantes com tributação monofásica prevista em lei complementar, nos termos do art. 155, §4º, IV, CF/88, não se submete ao princípio da anterioridade. Tal Exceção restrita foi criada pela Emenda Constitucional n. 33/2001, em relação ao ICMS, ao acrescentar o §4º ao art. 155 da Constituição. As alíquotas do ICMS sobre combustíveis e lubrificantes com tributação monofásica prevista em lei complementar (art. 155, § 2º, XII, h – alínea acrescida pela EC n. 33/2001) devem ser definidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, na forma disciplinada em lei complementar (art. 155, § 4º, IV, e § 2º, XII, g), e podem ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o art. 150, III, b (art. 155, § 4º, IV, c). A mesma Emenda acrescentou ao art. 177 o § 4º, cujo item I, b, prevê que a alíquota de contribuição de intervenção ao domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível pode ser reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se aplicando o disposto no art. 150, III, b.”

¹² CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 30ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 175.

[...] com efeito, enquanto para os demais ramos do Direito a pura vigência de seus textos de lei já os torna factivelmente exigíveis, pois aptos à produção de efeitos a partir de referida vigência, as normas jurídicas tributárias, que criem ou majorem, para fins de cumprimento ao princípio em tela, não exigem previsão sobre aquele momento, mas quanto ao de vincular ou de incidir sobre os casos concretos¹³

Assim, o princípio da anterioridade tributária disciplina que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios estão proibidos de cobrar qualquer tributo no mesmo exercício financeiro. Para melhor elucidar a questão, citamos os dizeres do doutrinador Luciano Amaro:

A constituição exige, como dizíamos, que a lei que crie ou aumente o tributo seja anterior ao exercício financeiro em que o tributo seja cobrado e, ademais, que se observe a antecedência mínima de noventa dias entre a data de publicação da lei que o instituiu ou aumentou e a data em que passa a aplicar-se¹⁴.

Além disso, Barreirinhas¹⁵ explica que no princípio da anterioridade de exercício há o impedimento do legislador de exigir a exação fiscal no mesmo exercício financeiro em que se tenha instituído ou majorado o tributo.

Assim, sabe-se que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar qualquer tipo de tributo – inclusive o ICMS – no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

Ainda em análise ao art. 150, com a intenção de garantir ainda mais segurança ao contribuinte, a Emenda Constitucional 42/2003, a chamada Reforma Tributária, inseriu a alínea *c* ao artigo 150, inciso III, estabelecendo o princípio da anterioridade nonagesimal, onde os tributos não poderão ser cobrados antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. Sobre a anterioridade nonagesimal, Roque Carrazza¹⁶ ensina:

O princípio da anterioridade, exigindo que a lei tributária, para incidir, seja conhecida pelo menos noventa dias antes do término do exercício financeiro da ocorrência fato impositivo, permite que os contribuintes

¹³ SILVA NETO, José Francisco. Apontamentos de Direito Tributário. 1ª Ed. São Paulo: Canal 6, 2012.

¹⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 121

¹⁵ BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Manual de Direito Tributário**. 2ª Ed. São Paulo: Método, 2009.

¹⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 175

saibam o que os aguarda, no campo da tributação, e, bem por isso, confiem no Estado Fiscal.

Para simplificar, a Constituição Federal exige que se observe à antecedência mínima de noventa dias entre a data de publicação da lei que o instituiu ou aumentou e a data em que passa a vigorar.

Dando continuidade aos princípios norteadores do ICMS, não podemos nos esquecer do princípio da Capacidade contributiva, disposto no art.145, §1º, CF/88, conforme a seguir:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§1º – Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Para Ruy Barbosa¹⁷, o princípio da capacidade contributiva é um conceito econômico e de justiça social, verdadeiro pressuposto da lei tributária, pois Trata-se de um desdobramento do Princípio da Igualdade, aplicado no âmbito da ordem jurídica tributária, na busca de uma sociedade mais igualitária, menos injusta, impondo uma tributação mais pesada sobre aqueles que têm mais riqueza.

O que significa que nasce uma relação jurídica entre o contribuinte o Fisco, em que este impõe ao primeiro o dever de arrecadar aos cofres públicos, nas medidas de suas possibilidades, ou seja, no limite da sua capacidade de contribuir. Barreirinhas¹⁸ fez uma importante observação sobre esse princípio:

A capacidade contributiva, que tomamos como sinônimo de capacidade econômica para fins de nossos estudos tributários, parte de uma premissa aceita universalmente, de que os súditos do Estado devem pagar tributos conforme e na proporção de suas riquezas. Embora a capacidade econômica para pagar tributo seja aferível ao analisar-se a totalidade da riqueza de cada contribuinte em face da totalidade dos tributos por ele suportado, em matéria tributária a capacidade contributiva é avaliada objetivamente, com relação a cada um dos tributos.

¹⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. 25ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

¹⁸ BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. Manual de Direito Tributário. 2ª Ed. São Paulo: Método, 2009. P. 153

Assim, apesar das diversas definições doutrinárias, é pacífico o entendimento que o princípio da capacidade contributiva depende da isonomia, fazendo com que haja um liame entre estes dois princípios, tornando-os interdependentes e inseparáveis.

2.2.2 Base de cálculo e sujeito passivo no ICMS

Ademais, para um entendimento maior da arrecadação desse imposto deve-se ter em mente algumas considerações acerca da base de cálculo do ICMS.

Base de cálculo, primeiramente, é entendida como a grandeza econômica ou numérica sobre a qual se aplica a alíquota para obter o quantum do imposto, ou valor que se deve tomar como ponto de partida imediato para o cálculo das alíquotas do imposto a fim de individualizá-lo em cada caso.

Em relação ao ICMS, base de cálculo é o aspecto quantitativo do fato gerador, ou seja, é o valor da operação ou da prestação do serviço para fins de cálculo do imposto, segundo entendimentos do prof. Dermeval Frossard¹⁹.

Isso quer dizer que na composição da base de cálculo, entram, além do valor da mercadoria, o valor do frete, do seguro, dos descontos condicionais etc. Entra tudo que for cobrado ao destinatário. Entra também o Imposto sobre Produtos Industriais (IPI), quando a destinação da mercadoria for o uso a consumo ou o ativo fixo. Ainda, Hugo de Brito Machado ensina:

A base de cálculo do ICMS, como regra geral, é o valor da operação relativa à circulação da mercadoria, ou o preço do serviço respectivo. A Lei Complementar 87/1996, todavia, estabelece várias normas para situações específicas²⁰.

Dessa forma, a alíquota do ICMS será calculada, em regra, em cima do valor da operação de circulação de mercadoria ou sobre o preço do serviço prestado, não obstante o respeito às situações específicas estabelecidas na Lei Complementar 87/1996.

¹⁹ FROSSARD, Dermeval. Considerações sobre a base de cálculo do ICMS. Disponível em: <https://www.editoraferreira.com.br/Medias/1/Media/Professores/ToqueDeMestre/DermevalFrossard/dermeval_toq1.pdf>. Acesso em: 10/2015.

²⁰ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Código Tributário Nacional. 5ª Ed. São Paulo: Atlas, 2015.

A Lei Complementar 87/1996 também traz a definição do sujeito passivo na instituição do ICMS:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;

IV – 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.

Assim, podemos entender que o sujeito passivo da obrigação é aquele que pratica as situações definidas como fato gerador do ICMS. Em relação à definição do sujeito passivo do ICMS, Robinson Barreirinhas leciona²¹:

Contribuinte, a princípio, é quem promove a circulação de mercadorias ou presta serviços como meio de vida, empresarialmente, ou, no texto da lei, com habitualidade. Há que existir o intuito comercial, empresarial ou profissional na atividade.

Na explicação simplificada de Ricardo Alexandre conseguimos entender o seguinte:

[...] é necessária a habitualidade ou a realização de operações em volume que caracterize intuito comercial para que os bens sejam considerados mercadorias e, por conseguinte, o alienante seja considerado contribuinte do imposto. Caso contrário, a alienação será considerada esporádica, e o vendedor será tido por ‘alienante comum’, não contribuinte do imposto, como no exemplo do particular que aliena seu veículo com o intuito de comprar um outro.

Por fim, vistos os principais aspectos acerca do ICMS, passaremos ao estudo da sistemática de incidência deste imposto nas operações interestaduais de circulação de mercadoria derivadas da internet, ponto principal do nosso estudo.

²¹ BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Manual de Direito Tributário**. 2ª Ed. São Paulo: Método, 2009. P. 500

2.3 ICMS nas operações interestaduais

O ICMS é um imposto cuja competência para instituição é do ente Estatal, o que gera uma grande liberalidade para os Estados e traz como consequência uma guerra fiscal, pois atribui à 26 entes federados a instituição e administração de um tributo que grava toda a economia. Visando minimizar o problema, a CF/88, trouxe em seu arcabouço um arsenal de regras que tentam conter a competição predatória entre os Estados-membros, sendo a mais importante delas a exigência de deliberação prévia e conjunta de todos os Estados e Distrito Federal para a concessão de benefícios fiscais.

Dessa forma, é necessária uma deliberação conjunta, que após se transforma em um convênio assinado por todos os Estados participantes. O órgão responsável por administrar e controlar esses convênios é o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), constituído pelos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação de cada Estado e Distrito Federal e pelo Ministro de Estado da Fazenda, e que apresentam como missão promover o aperfeiçoamento do federalismo fiscal e harmonização tributária entre os Estados da Federação. Ainda, é regulado pela Lei Complementar n.º 24 de 1975²², que determina que a concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS dependerá sempre de decisão unânime de todos os Estados, bem como a revogação total ou parcial dependerá de, no mínimo, quatro quintos dos representantes dos Estados presentes.

Além dos convênios, a Constituição Federal, em seu Art. 155, estabelece limites para as alíquotas do ICMS e prevê que deverão ser fixadas mediante Resolução do Senado Federal nas operações e prestações que ocorram entre os Estados, concedendo ainda que a iniciativa da Resolução possa partir do Presidente da República ou de um terço dos senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros.

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

[...]

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

[...]

IV – resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas

²² **Lei Complementar n.º 24**, de 07 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências.

aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação;

Assim, o conflito do tema envolvendo operações interestaduais com o ICMS surge na sua forma de incidência, pois a dúvida paira sobre qual ente Estatal será devido o responsável pela arrecadação da mercadoria quando esta sai de um Estado para o outro, de forma que a própria CF/88 traz em seu bojo uma sistemática visando a melhor distribuição possível do valor arrecadado entre os entes Estatais.

Dentro deste raciocínio, existem duas hipóteses para a arrecadação do ICMS. A primeira hipótese é favorável aos Estados produtores, premiando os que mais produzem mercadorias, e a segunda hipótese é favorável aos Estados que são consumidores, os que são menos desenvolvidos economicamente, pois possuem uma baixa arrecadação do ICMS, contribuindo, assim, para a diminuição das desigualdades regionais.

Entretanto, nas discussões que ocorreram na Assembleia Nacional Constituinte, os Estados produtores, portanto mais desenvolvidos, venceram, mas regras foram criadas para garantir que nas operações interestaduais realizadas entre contribuintes uma grande porcentagem da arrecadação ficasse com o Estado no qual ocorreu o consumo. Quanto à incidência da alíquota interna do ICMS, vale fazer menção ao disposto no art. 155, §2º, VI da CF/88:

Art. 155. [...]

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

[...]

VI – salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, “g”, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

De acordo com a previsão do art. 155, §2º, VI, da CF/88, salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, g, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais, as quais são fixadas pelo Senado.

Essa regra tem grande importância uma vez que será relativamente baixo o valor pago ao Estado produtor da mercadoria quando comparado ao valor que o Estado

consumidor receberá, haja vista que na operação interestadual a alíquota é menor do que na operação interna ao Estado consumidor.

Para se entender toda sistemática no que se refere às alíquotas interestaduais, deve-se verificar o disposto nos incisos VII e VIII do §2º do art. 155 da CF/88, conforme abaixo:

Art. 155. [...]

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

[...]

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

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

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

VIII – na hipótese da alínea “a” do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Levando em consideração que o objeto do presente estudo é a tributação nas operações de e-commerce envolvendo fornecedores localizados em um Estado e consumidores individuais finais localizados em outro, o dispositivo constitucional aplicável ao caso em questão antes da Emenda Constitucional era o art. 155, VII, b, da CF/88, pois não há motivo de fato ou de direito para se aplicar a alíquota interestadual, não havendo diferença relevante entre a compra efetuada usando a internet como suporte e a compra feita pessoalmente no balcão de uma loja localizada no Estado produtor.

Para explicar bem, ao entender o e-commerce ou comércio eletrônico pode ser definido como um meio de condução de atividades comerciais por meio de computadores, incluindo o fornecimento de bens por meios eletrônicos, a realização de operações financeiras e a troca de informações entre empresas e dentro de uma mesma empresa.

Alguns Estados consumidores começaram a editar leis, fato este que veremos no capítulo adiante a fim de tributar novamente compras efetuadas em ambiente virtual, todavia, estes não estão legitimados para tanto, eis que, se operam de normas inconstitucionais, pois tratam de matéria pertencente à Constituição Federal.

2.4 A circulação da mercadoria nas operações interestaduais.

A hipótese de incidência tributária no caso em questão se exaure quando ocorrida a operação no ambiente virtual, pois foi nesse momento que a titularidade da mercadoria passou da empresa vendedora para o adquirente.

Logo, a partir do momento em que ocorre a compra, opera-se a circulação jurídica de mercadoria, exaurindo-se, assim, o critério material.

O fato de ser necessário o envio da mercadoria ao domicílio do adquirente é questão absolutamente indiferente à caracterização do critério material, pois neste não está inserido ou considerado. Tanto é que no ato de realização da compra são cobrados dois preços diversos, um correspondente à aquisição da mercadoria, que nada mais é do que a sua circulação jurídica, e outro correspondente ao frete do produto até o seu destino final. Esta operação é autônoma. É operação que se insere na cadeia de circulação de mercadorias, de tal sorte que a aquisição, ou circulação jurídica, da mercadoria pelo *website* corresponde ao primeiro fato tributável por ICMS-Mercadoria, ao passo que o transporte da mercadoria do armazém da empresa vendedora ao endereço do comprador corresponde a fato tributável do ICMS-Transporte.

Quando se considera o transporte da mercadoria adquirida ao domicílio do comprador, está-se diante de uma mera circulação física de mercadoria, realizada unicamente para atender a uma necessidade logística de entrega da mercadoria ao seu destinatário final.

Isso porque, a ação determinante para a configuração do critério material da regra-matriz de incidência tributária é ‘circular mercadoria’. Além disso, tal ação encontra-se indissociavelmente ligada à realização de uma operação, a qual, em seu sentido jurídico, implica em transferência de titularidade da mercadoria de uma pessoa para outra.

Portanto, para efeitos tributários, a circulação jurídica é o quanto basta para a configuração da hipótese impositiva do ICMS-Mercadoria.

Diante dessa peculiaridade pode-se dizer que a tradição da coisa não se aplica ao Direito Tributário no sentido de ensejar e concluir a transferência da propriedade. Esta, por si só, já ocorre desde quando a operação se realiza. Se eventualmente a mercadoria não é entregue imediatamente ao seu destinatário, a

operação subsequente para fins de entrega da mercadoria consiste apenas em exaurimento da ação, unicamente para atendimento de uma necessidade logística.

Nesse sentido, sendo necessária a realização de uma nova operação para tanto, pode-se, inclusive, afirmar que corresponderá à hipótese imponível de outro tributo, o ICMS Transporte. Logo, quando se está diante de uma situação em que a mercadoria não é entregue de imediato ao seu destinatário, configuram-se realizados dois fatos distintos e autônomos para efeito tributário, de modo que o primeiro, correspondente à circulação jurídica da mercadoria, concluída com a venda em si, enseja a tributação por meio do ICMS-Mercadoria, ao passo que o segundo, correspondente ao respectivo transporte, enseja a tributação por meio do ICMS-Transporte. A respeito CARRAZZA²³ expõe:

[...]Na verdade, a saída da mercadoria é apenas o momento em que a lei considera nascida a obrigação de pagar o ICMS. Este tributo surge, como vimos, quando ocorre a operação mercantil. A 'saída' é uma simples decorrência da transmissão da titularidade da mercadoria. É quanto se exterioriza tal transmissão. De qualquer modo, desde que ocorra a operação mercantil, o tributo é devido, ainda que a mercadoria não transitar pelo estabelecimento do transmitente. [...]

Sendo assim, se nem mesmo é necessária a circulação da mercadoria dentro do estabelecimento do alienante, significa dizer que o aspecto físico da circulação de mercadoria é absolutamente irrelevante para a configuração da hipótese de incidência do ICMS-Mercadoria. Dessa forma, nas operações de circulação de mercadorias realizadas pela Internet, no momento em que há a aquisição da mercadoria por meio do acesso ao *website* correspondente, já se configura a hipótese imponível, de modo que o fato de eventualmente haver um depósito ou armazém de onde as mercadorias saem para serem entregues aos seus destinatários finais em nada influencia na composição dos elementos formadores da relação jurídica tributária. Somente dirá respeito, no que tange ao aspecto tributário, à operação de transporte.

A fim de ilustrar o exposto, supondo que uma pessoa domiciliada na cidade de Salvador adquira um determinado produto, por meio de acesso ao *website* www.xxx.com.br, cuja empresa mantenedora dispõe de um armazém de estocagem no Rio de Janeiro, do qual a mercadoria sai para ser entregue ao comprador, por uma

²³ Carrazza, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2009, p.135/136.

transportadora contratada para tanto. Nesse caso, a partir do momento em que houve a aquisição pela pessoa domiciliada em Salvador, restou configurada a hipótese impositiva do ICMS-Mercadoria, sendo desde já devido o tributo ao Estado onde tenha ocorrido a operação, ou seja, na Bahia.

Isso porque, como vimos, o estabelecimento, apresentado de forma virtual sob a roupagem de um sítio eletrônico, estende-se até o domicílio do comprador. Após, quando da entrega da mercadoria, tendo a empresa vendedora contratado um serviço de transporte para entrega da mercadoria, promoveu ela a concretização da hipótese impositiva do ICMS-Transporte, sendo este devido ao Estado.

3– A REFORMA TRIBUTÁRIA

Como ficou claramente demonstrado nos capítulos anteriores, o surgimento do *e-commerce* marcou uma revolução na maneira como o comércio se desenvolve, e, diante disso, exige o acompanhamento também de uma revolução no ordenamento jurídico atual, principalmente no que concerne à arrecadação de impostos.

O imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é o tributo de competência estadual que incide sobre todas as etapas da circulação de mercadorias que ocorre dentro dos limites do Estado arrecadador.

Ocorre que o Brasil possui 50 Estados federativos que, com uma maior liberdade para a instituição do tributo, geraram um conflito federativo, literalmente uma “guerra fiscal” com a incidência de práticas competitivas – e não cooperativas – entre os estados da Federação.

Guerra esta que se intensificou com o advento do *e-commerce*, gerando dois grandes problemas (i) a retenção da receita no Estado de origem e a (ii) bitributação para o consumidor.

Isso, pois nossa Constituição Federal, apesar de trazer um verdadeiro arsenal de regras do ICMS, por óbvio não previu a evolução dos meios de comércio e o art. 155, parágrafo 2º, antes da Emenda n.º 87, preceituava o seguinte:

Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

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

(...)

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

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

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

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

VIII – na hipótese da alínea “a” do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Logo, quando se tratava de operação interestadual e o destinatário fosse

pessoa não contribuinte do ICMS, a alíquota adotada era a alíquota interna do Estado remetente, o que gerava toda a arrecadação do ICMS para o Estado expedidor da mercadoria, acarretando perda dessa arrecadação aos Estados “não produtores”, o que no Brasil é a grande maioria já que o polo econômico brasileiro está concentrado apenas em uma região, e não por coincidência, São Paulo é o Estado que possui a maior arrecadação de ICMS do país.

3.1. Protocolo ICMS nº 21/2011

3.1.1. Considerações iniciais acerca das fontes do direito tributário

Antes de adentrarmos no mérito do Protocolo ICMS nº 21/2011, necessário tecer algumas considerações acerca das normas complementares que integram o sistema tributário brasileiro.

Inicialmente, temos que a Constituição Federal apenas estabelece a competência para a instituição do tributo. A criação e majoração é realizado por meio de lei ordinária, lei complementar e medida provisória, conforme o art. 97 do CTN²⁴.

Ocorre que também é necessários instrumentos para regulamentar as leis que criam os tributos, e isso se estabelece por meio das normas complementares, consoante o art. 100 do CTN²⁵.

²⁴ Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

- I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;
 - II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
 - III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;
 - IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
 - V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;
 - VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.
- § 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

²⁵ Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

- I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
 - II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;
 - III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
 - IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.
- Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Apesar de não constar expressamente no texto do art. 100 do CTN, os protocolos de matéria tributária estão abrangidos pelo inciso I, ou seja, atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas.

Dessa forma, os entes administrativos representados pela sua Secretaria Estadual de Fazenda, por meio de ato normativo, estabeleceram o Protocolo nº21.

Diante desse cenário, alguns Estados (Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima, Rondônia e Sergipe e o Distrito Federal), inconformados e sentindo-se prejudicados com a desigualdade da arrecadação, reuniram-se para assinar o Protocolo ICMS n.º 21 de 2011, o qual estabelecia que uma parcela do ICMS fosse arrecado a favor da unidade federada de destino da mercadoria objeto de operação de forma não presencial, como se a mercadoria também fosse comercializada dentro do Estado destinatário, gerando a segunda consequência da Guerra fiscal: bitributação com o aumento de mais de 50% da carga tributária nas operações do *e-commerce*, telemarketing ou showroom.

O protocolo ICMS n.º 21/2011, publicado no Diário Oficial da União em 07 de abril de 2011, surgiu, como restou demonstrado acima, do inconformismo de algumas Unidades Federativas à perda da arrecadação do ICMS das vendas não presenciais, os chamados estados consumidores. Um dos argumentos foi a perda da arrecadação do ICMS nas unidades federativas que compram mais do que vendem no comércio eletrônico.

Essa perda de arrecadação foi agravada com o crescimento desta modalidade de venda, seja por meio de telefone, celular, *smartphone* ou computadores e etc.

O acordo assinado por alguns Estados, estabelecia uma forma diferenciada de arrecadação do ICMS, dividindo o valor incidente entre Estado remetente e Estado destinatário ao contrário do que dispunha a norma constitucional em que o imposto era recolhido exclusivamente para o Estado de origem da mercadoria.

Os Estados de São Paulo, Paraná, Rio de Janeiro, Minas Gerais, Santa Catarina, Rio Grande do Sul e Amazonas não assinaram o referido acordo, pois a regra de cobrança do ICMS na origem os beneficia, posto que são os maiores centros econômicos.

Em que pese a necessidade de melhor distribuir a arrecadação do tributo nestas operações até mesmo em função de melhoras a distribuição de riqueza oriunda do ICMS entre as Unidades da Federação, tal tema não pode ser objeto de protocolo e sim objeto de uma reforma tributária, com base nos atos normativos corretos. Abaixo, reproduzimos as cláusulas iniciais do Protocolo:

Cláusula primeira Acordam as unidades federadas signatárias deste protocolo a exigir, nos termos nele previstos, a favor da unidade federada de destino da mercadoria ou bem, a parcela do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - devida na operação interestadual em que o consumidor final adquire mercadoria ou bem de forma não presencial por meio de internet, telemarketing ou showroom.

Parágrafo único. A exigência do imposto pela unidade federada destinatária da mercadoria ou bem, aplica-se, inclusive, nas operações procedentes de unidades da Federação não signatárias deste protocolo.

Cláusula segunda. Nas operações interestaduais entre as unidades federadas signatárias deste protocolo o estabelecimento remetente, na condição de substituto tributário, será responsável pela retenção e recolhimento do ICMS, em favor da unidade federada de destino, relativo à parcela de que trata a cláusula primeira.

Dessa forma, analisando o texto normativo, encontramos o seguinte:

- a) a cláusula primeira estabelece que o ICMS incidente nas vendas não presenciais seria dividido entre a unidade federada e origem e de destino;
- b) a cláusula segunda determina que o estabelecimento remetente será o contribuinte responsável pela retenção e recolhimento do imposto em favor da UF de destino;
- c) a cláusula terceira define que na operação interestadual com consumidor final seria aplicada alíquota interestadual prevista para operações entre contribuintes do ICMS, fixada por meio de Resolução do Senado Federal.

Antes de aprofundarmos nas polêmicas geradas, necessário se faz identificar o fenômeno da bitributação, o qual no entendimento de Robinson Barreirinhas “Podemos conceituar a bitributação como a pretensão de mais de um ente político para tributar a mesma situação. Já o *bis in idem* ocorre quando a mesma pessoa política

pretende tributar mais de uma vez a mesma situação”²⁶. Nesse sentido, Roque Antonio Carrazza descreve de modo simples que “[...] bitributação é o fenômeno pelo qual o mesmo fato jurídico vem a ser tributado por duas ou mais pessoas políticas”²⁷.

Essa bitributação começou a ocorrer, pois o imposto foi exigido até dos Estados não signatários do acordo, conforme restou determinado no próprio Protocolo.

E a parcela do imposto devido à unidade federada destinatária começou a ser obtida pela aplicação de sua alíquota interna, sobre o valor da respectiva operação, deduzindo-se o valor equivalente aos percentuais previstos para cobrança do imposto devido na origem (alíquotas de 7% ou 12%), a depender do Estado, regra que configurou a bitributação, pois gerou a cobrança do mesmo tributo, sobre o mesmo fato gerador, por dois entes tributantes diversos.

E a bitributação foi só o começo, pois outros problemas surgiram como, por exemplo:

- a) instituição de modalidade de substituição tributária por meio do Protocolo;
- b) Criação de novas hipóteses de incidência tributária, tendo em vista que o remetente não é contribuinte no Estado de destino;
- c) Estabelecimento de repartição de receita de arrecadação do ICMS diferente do previsto na Constituição Federal;
- d) Disposição sobre aplicação da alíquota interestadual entre contribuintes estabelecida pelo Senado Federal para operações com não contribuintes;
- e) Inconstitucionalidade do protocolo por violação expressa ao princípio da estrita legalidade tributária, conforme art. 155, I, da CF/88.

Assim, restou claro que o Protocolo n.º 21, apesar da intenção de tentar aplacar o déficit fiscal que assola os Estados mais pobres, gerou mais caos e intensificou a Guerra Fiscal dos Estados, pois não pode uma norma infraconstitucional dispor de modo diferente e criar uma nova hipótese de diferencial de alíquotas, uma nova hipótese de incidência tributária, uma aplicação de alíquota de forma diferenciada e alterar a alíquota da operação, expandindo a aplicação da alíquota praticadas nas operações com contribuinte do ICMS para operações com não contribuintes.

²⁶ BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Manual de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Método, 2009.

²⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

As polêmicas ora apresentadas com a edição do Protocolo ICMS n.º 21/2011 geraram grande insegurança jurídica entre os contribuintes o que provocou o questionamento de validade da norma perante o Supremo Tribunal Federal.

3.2. As ações diretas de inconstitucionalidade

Dentro do STF choveu de Mandados de Segurança dos Estados prejudicados e de associações de comércio, bem como duas Ações Diretas de Inconstitucionalidades (4628 e 4713)²⁸, as quais, em 14 de setembro de 2014, a Corte julgou em conjunto – a primeira ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio de Bens Serviços e Turismo (CNC) e a segunda pela Confederação Nacional da Indústria (CNI), relatadas pelo ministro Luiz Fux, além do Recurso Extraordinário (RE) 680089²⁹, que se apresentou como marco sobre todo o tema, uma vez que foi reconhecida a repercussão geral, e que teve como relator o ministro Gilmar Mendes.

Este reconhecimento foi de grande relevância, pois assim foi possível o ingresso das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI).

Ainda, em relação ao R.E, foi concedida medida cautelar com efeitos *ex tunc*, ou seja, seus efeitos iriam retroagir desde a publicação da norma questionada, porém, o próprio Ministro Gilmar Mendes, de ofício, modulou efeitos da decisão para altera-los para *ex nunc*, produzindo seus efeitos a partir da decisão, pois geraria maior insegurança jurídica e confusão.

A Corte julgou em conjunto as ADI n.º 4.628 e 4.713 e o Recurso Extraordinário e, por unanimidade, o plenário do STF declarou o Protocolo ICMS 21/2011 inconstitucional por violar o art. 155, parágrafo 2º, inciso VII, alínea b,

²⁸ A Ação Direta de Inconstitucionalidade é um instrumento para exercer o controle concentrado de constitucionalidade das leis e atos normativos, exercido perante o Supremo Tribunal Federal com o intuito de afastar do ordenamento jurídico lei ou ato normativo incompatível com a ordem constitucional. É cabida para declarar a desconformidade com a Constituição Federal de lei ou ato normativo federal, estadual ou distrital (este último desde que produzido no exercício de competência equivalente à dos Estados-membros), editados posteriormente à promulgação da Constituição Federal, e que ainda estejam em vigor. Dessa forma, só admite-se a ADIN quando for declarado a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal, estadual ou distrital. E, ainda, é preciso que o preceito impugnado (lei ou ato normativo que visa a ser declarado inconstitucional) seja federal, estadual ou distrital (quando realizado no exercício de competência estadual).

²⁹EMENTA: RECURSO EXTRAORDINARIO. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. PROTOCOLO CONFAZ Nº 21/2011. VENDA REALIZADA DE FORMA NÃO PRESENCIAL A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO. RECOLHIMENTO DO ICMS EM FAVOR DO ESTADO DE DESTINO

da Constituição Federal, tendo o acórdão publicado no Diário da Justiça em 24 de novembro de 2014.

Em seu voto, o Min. Luiz Fux frisou existir uma inconstitucionalidade material, pois o protocolo adentrou em tema que não pode ser tratado por esse tipo de norma. Para fundamentar seu voto, na ADI n.º4628, o Relator aduziu o seguinte:

No caso sub examine, o que se discute e exatamente saber se podem os Estados membros, diante de um cenário que lhes seja desfavorável, instituir novas regras de cobrança de ICMS, a despeito da repartição estabelecida anteriormente pelo texto constitucional. A resposta e, a meu juízo, desenganadamente negativa.

[...]

Note-se que, segundo a Lei Fundamental de 1988 e diversamente do que fora estabelecido no Protocolo ICMS no 21/2011, a aplicação da alíquota interestadual só tem lugar quando o consumidor final localizado em outro Estado for contribuinte do imposto, mercê do art. 155, § 2o, inciso VII, alínea g, da CRFB/88. Em outras palavras, outorga-se ao Estado de origem, via de regra, a cobrança da exação nas operações interestaduais, excetuando os casos em que as operações envolverem combustíveis e lubrificantes que ficarão a cargo do Estado de destino.

Para o bem ou para o mal, esta opção do constituinte originário deve ser observada. E ha diversas razoes para isso. A primeira delas e que, ante o tratamento constitucional dispensado a matéria, não se afigura legitimo admitir a fixação de novas regras para a cobrança de ICMS pelos Estados membros para alem destes parâmetros já esquadrihados pelo constituinte. Isso subverteria a sistemática de repartição de competências tributarias notadamente relativa ao ICMS, que tem na Constituição como sede própria para aglutinar tal regramento.

Por outro lado, a estrita observância dos imperativos constitucionais relativos aos ICMS se impõe como instrumento de preservação da hidgez do pacto federativo. O fato de tratar se de imposto estadual não confere aos Estados-membros a prerrogativa de instituir, conte sua, novas regras para a cobrança do imposto, desconsiderando o altiplano constitucional. Em que pese à alegação do agravamento do cenário de desigualdades inter-regionais, em virtude da aplicação do art. 155 § 2o, VII, da Constituição, a correção destas distorções somente poderá emergir pela promulgação de emenda constitucional, operando uma reforma tributaria, e não mediante a edição de qualquer outra espécie normativa. Precisamente por não ostentar legitimidade democrática da Assembleia Constituinte ou do constituinte derivado, descabe ao Confaz ou a qualquer das unidades da Federação de forma isolada estipular um novo modelo de cobrança de ICMS nos casos de operações interestaduais quando o destinatário final das mercadorias não for seu contribuinte habitual. Justamente por isso, os afastamentos dessa premissa alem de comprometer a integridade nacional insita a Federação, gera um ambiente de anarquia normativa, dentro da qual cada unidade federada ira se arvorar da competência de proceder aos ajustes que entenderem necessários para o melhor funcionamento da Federação. Dai por que a correção da engenharia constitucional de

repartição de competências tributárias somente pode ocorrer somente pode ocorrer legitimamente mediante manifestação do constituinte reformador, por meio da promulgação de emendas constitucionais, e não pela edição de outras espécies normativas (e.g., Protocolos, Resoluções etc.). Não bastasse isso, do ponto de vista sistêmico, não se pode transigir que os Estados-membros editem atos normativos para proceder a tais correções, de forma isolada ou em conjunto com outros Estados, a pretexto de amainar supostas desigualdades sociais e econômicas inter-regionais. E isso porque a adoção de tais práticas pelos Estados-membros comprometeria por completo a segurança e previsibilidade necessárias aos cidadãos, em geral, e aos contribuintes do tributo, em especial, em razão da multiplicidade de atos normativos que seriam editados relativos ao ICMS. Vale dizer, todos os indivíduos, residentes ou não do Estado instituidor da nova política tributária de ICMS, ficam prejudicados com a adoção de medidas unilaterais pretensamente voltadas a solver os reveses da Federação brasileira. Assim e que, no limite, em situações como as debatidas na espécie, os maiores prejudicados são os consumidores finais que, verdadeiramente, terão de suportar o excessivo – e indevido aumento da carga tributária a eles repassado no preço da mercadoria³⁰.

Nessa mesma linha desenvolveu o Ministro Gilmar Mendes, relator do Recurso Extraordinário n.º 680089, com repercussão geral, julgado em conjunto com as ADIs pois, segundo ele: “Ainda que os fins sejam meritórios, nem o CONFAZ, nem os Estados-membros individualmente detém a competência de modificar o regramento constitucional do art. 155, §2o, VII, como se pretendeu na espécie. Não dispõe o órgão dos meios necessários para tanto, nem esta a tanto legitimado.³¹”

O Recurso teve Repercussão Geral e o STF conseguiu impactar ao menos 52 processos sobre o tema e que estavam sobrestados, aguardando o julgamento, porém a raiz do problema ainda não havia sido solucionada e uma reforma tributária era iminente.

Ressalte-se que os efeitos da decisão foram ex nunc, ou seja, da data da decisão para frente. Tal informação é de grande relevância, pois embora a norma tenha sido declarada inconstitucional, no período entre a sua publicação e a decisão

DA MERCADORIA. REPERCUSSÃO GERAL. ARTIGO 155, PARAGRAFO SEGUNDO, VII, “B”, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. QUESTÃO DE FUNDO SIMILAR À TRATADA NA ADI 4628. RELEVANCIA DA MATÉRIA E TRANSCENDENCIA DE INTERESSES. MANIFESTAÇÃO PELA EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL DA QUESTÃO CONSTITUCIONAL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 680089. Sergipe. Rel.: Min. Gilmar Mendes. DJe. N.º 237 Divulgação 02/12/2014. Publicação 03/12/2014

³⁰BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º4628, Distrito Federal. Rel.: Min.Luiz Fux. DJe. N.º 230. Julgado17/09/2014. Publicação 17/09/2014.

³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 680089. Sergipe. Rel.: Min. Gilmar Mendes. DJe. N.º 237 Divulgação 02/12/2014. Publicação 03/12/2014

do STF os seus efeitos foram considerados válidos, sendo assim, o ICMS recolhido nos termos do Protocolo ICMS nº 21/2011 durante a sua vigência foi considerado legítimo e devido.

3.3. Proposta de Emenda Constitucional

Com a suspensão da vigência do Protocolo ICMS nº 21/2011 com base em sua inconstitucionalidade, os inúmeros problemas gerados e da intensificação da Guerra Fiscal do ICMS, a pressão dos Estados continuou, porém, dessa vez, pela via correta, ou seja, pleiteando a mudança no texto constitucional.

Assim, o senador Delcídio de Amaral (PT-MS) inicialmente propôs a PEC n.º 103 em 2011, e que mais tarde seria transformada, pelo Senador José Sarney, no Projeto de Emenda Constitucional 197 de 2012 (PEC 197/12)³², o qual fixou novas regras para incidência do ICMS nas vendas de produtos pela internet e que inicialmente versava sobre a tributação nas operações não presenciais (comércio eletrônico) e que, depois de diversas alterações em seu texto, chegou-se a uma versão final que alcançava todas as operações interestaduais de circulação de mercadorias com consumidor final e não somente as operações do chamado e-commerce.

Os projetos de Emenda Constitucional são espécies normativas que possuem por finalidade alterar o texto constitucional, acrescentando-lhes ou suprimindo dispositivos, tendo então os seus dispositivos essenciais a ele incorporados, transformando-se em normas constitucionais, ou seja, em Constituição.

São votadas pelas duas casas do Congresso Nacional em procedimento qualificado, exigindo-se a maioria de três quintos dos votos dos membros de cada casa para sua aprovação, em dois turnos de deliberação em cada uma delas, conforme art. 60 da Carta Magna:

Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

I - de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal;

³² Proposta de Emenda à Constituição que Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal, para modificar a sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações realizadas de forma não presencial e que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=551712>>. Acesso: 10/2015

II - do Presidente da República;

III - de mais da metade das Assembléias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros.

§ 2º - A proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros.

Nesse tocante, José Afonso da Silva leciona:

A elaboração de emendas à Constituição é simples. Apresentada a proposta, será ela discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada quando obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos membros de cada uma delas (art. 60, parágrafo 2º). Veja-se que, diferentemente da Constituição anterior, que previa discussão e votação da emenda em sessão conjunta das duas Casas, a Carta Magna vigente prevê que elas atuem separadamente.

Finalmente, uma vez aprovada, a emenda será promulgada pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, com o respectivo número de ordem. Acrescenta-se que a matéria constante de proposta de emenda rejeitada ou havida por prejudicada não poderá ser objeto de nova proposta na mesma sessão legislativa (art. 60, parágrafo 5º)³³.

A referida Proposta de Emenda tinha como objetivo ser aprovada até 2014 com previsão de início de vigência para o exercício de 2015. Ocorre que, em meio à crise econômica nacional e demais projetos que, pelo interesse econômico federal foram intitulados de prioritários, a PEC somente conseguiu ser aprovada no exercício de 2015 com vigência inicial para o ano de 2016.

O Projeto de Emenda propôs dividir parte do tributo, levando em consideração a alíquota interestadual e aplicando, dessa forma, a alíquota interestadual do ICMS também nos casos de venda para o consumidor final, estabelecendo parcelas do imposto para o estado de origem e o estado de destino, e assim caberá ao estado destinatário a seguinte parcela: se o consumidor final for contribuinte, a diferença entre a alíquota interna do estado destinatário e a alíquota interestadual; se o consumidor final não for contribuinte, a diferença entre a alíquota interna do estado remetente e a alíquota interestadual.

A PEC foi votada conforme os trâmites constitucionalmente estabelecidos e em 16 de abril de 2015 foi promulgada pelo Congresso Nacional, garantindo a divisão entre os estados comprador e vendedor da arrecadação do Imposto sobre Circulação de

³³ Silva, José Afonso. Curso de Direito Constitucional Positivo. 38ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

Mercadorias e Serviços (ICMS) cobrado sobre produtos e serviços adquiridos a distância, pela internet e por telefone. E assim os estados de destino da mercadoria acabaram por ganhar o direito a uma parcela maior do tributo caso o consumidor final seja pessoa física.

3.4. Emenda Constitucional nº 87/2015

Dando sequencia ao estudo do tema proposto, depois de passadas todas as divergências entre o posicionamento dos Estados sobre o aumento de sua arrecadação e a repartição da receita do ICMS oriundo das operações interestaduais com consumidores finais, chegou-se à Emenda Constitucional nº 87/2015, promulgada em 17 de abril de 2015.

A Emenda Constitucional foi promulgada sob a alegação de extinção da Guerra fiscal existente entre as Unidades da Federação e uma adequada redistribuição da receita da arrecadação do ICMS, porém é difícil determinar essa isonomia tributária com base na arrecadação de determinado tributo, tendo em vista que o ICMS é a principal receita tributária dos 27 entes federados, dentre os quais estão divididos entre Estados produtores, que concentram boa parte da produção econômica do país e os Estados consumidores que apresentam um PIB menor.

Dessa forma, essa alteração que em um primeiro momento pareceu simples e pequena, mudou a sistemática de cobrança do ICMS nas operações interestaduais e, com uma análise mais minuciosa, é possível constatar a alteração entre origem e destino e os problemas gerados pela inovação.

Assim, passemos a analisar com mais detalhes, todos os aspectos da Emenda Constitucional 87/2015. A antiga redação do artigo 155, §2º, VII e VIII, da CF/88, dizia o seguinte antes da publicação da EC nº 87/15:

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

(...)

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

(...)

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

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

- b) A alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;
- VIII – na hipótese da alínea “a” do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual; (...).

Nesse sentido, a nova redação, trazida pela EC nº 87/2015, passou a ter o seguinte texto:

- Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
- (...)
- §2. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
- (...)
- VII – nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-à alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;
- a) (revogada);
 - b) (revogada);
- VIII – a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:
- a) Ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;
 - b) Ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto; (...).

Inicialmente, o texto original da PEC apresentava a fusão dos dois incisos no atual inciso VII, revogando-se as duas alíneas da redação do antigo inciso VII. No que tange ao inciso VIII, sua normatividade foi completamente alterada, passando, além disso, a possuir duas alíneas, cujo texto normativo (inciso VIII e respectivas alíneas) não era expresso na CF/88 até a promulgação da Emenda Constitucional, porém as regras previstas foram descartadas e com a nova redação dos incisos VII e VIII, a sistemática da arrecadação atual irá, gradativamente, mudar, hipótese em que teremos os Estados de destino das mercadorias, bens e serviços passando a ficar com a totalidade do ICMS incidente na operação e prestação no que se refere ao diferencial de alíquotas.

Com as novas regras, bastante benéficas para os Estados consumidores, o recolhimento do ICMS incidente sobre o comércio eletrônico, deixará de ser arrecadado em sua totalidade apenas nos Estados de origem e, gradualmente, até o ano de 2019, passará a ser dividido com os Estados destinatários das mercadorias.

Os contribuintes do ICMS poderão para uma análise mais didática, serem divididos em contribuintes normais, contribuintes – consumidor final e consumidores finais não contribuintes do imposto.

E com a nova sistemática dada pela EC nº 87/15, nas operações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, será aplicada a alíquota interestadual e caberá ao Estado do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual, ou seja, pela nova redação não existe mais a diferenciação entre as operações destinadas a consumidores finais contribuintes ou não. Em qualquer um dos casos, será devido o diferencial de alíquota para o Estado destinatário.

Entretanto, para não causar impacto e gerar desestabilidade dentro da Federação, a Emenda Constitucional incluiu o art. 99 do ADCT, para que a nova sistemática de arrecadação seja gradual, conforme art. 2º:

Art. 2º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar acrescido do seguinte art. 99:

Art. 99. Para efeito do disposto no inciso VII do § 2º do art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção:

I - para o ano de 2015: 20% (vinte por cento) para o Estado de destino e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem;

II - para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem;

III - para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem;

IV - para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem;

V - a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino.

Art. 3º Esta Emenda Constitucional entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos no ano subsequente e após 90 (noventa) dias desta.

Assim, podemos perceber que as alíquotas passarão a ser rateadas permitindo que a nova regra seja implementada de forma progressiva para que não ocorra uma desestabilidade fiscal dentro dos Estados. Em 2016 será 40% para o Estado de destino e 60% para o de origem, sendo que a cada ano haverá uma modificação de 20% entre origem e destino, até que em 2019 se chegue a 100% para o Estado destinatário do produto.

Desse modo, diante das alterações mencionadas, o Congresso dá seguimento à uma reforma para diminuir com a guerra fiscal e, conseqüentemente, as desigualdades, concedendo mais recursos aos Estados menos desenvolvidos, respeitando o Princípio Constitucional que determina a redução das desigualdades regionais. E tudo isso sem aumentar a tributação.

Ainda, por ser um imposto de maior arrecadação o ideal seria que o ICMS se tornasse um imposto instituído e cobrado pela própria União Federal com uma base de cálculo dilatada junto com outros tributos já existentes, como IPI, PIS e Cofins, assim seria realizado um rateio dos valores arrecadados entre as unidades federadas, além de ser possível um controle maior sobre a concessão de benefícios. Assim, segundo Fernando Facury:

[...] todas as máquinas estaduais de fiscalização trabalhariam para o sistema federal de arrecadação e ficariam voltadas à fiscalização em seus territórios e à verificação da correção das transferências intergovernamentais que fossem realizadas. Seria o início da implantação do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) no Brasil, com alíquotas calibradas, exigências burocráticas e procedimentos fiscalizatórios mais simplificados. Penso ser este o caminho a ser trilhado, a despeito de parecer ser um sonho encantado crer no desprendimento político dos Estados para renunciarem a seu direito de dispor sobre a arrecadação em seus territórios³⁴.

Entretanto, apesar do ideal de Fernando Facury não podemos deixar de admirar os pequenos passos dados pelo nosso Congresso para uma reforma tributária, buscando a eliminação da desigualdade econômica que nos assola conservando o pacto federativo.

Porém, é cediço que toda mudança geral desconforto, ainda mais em âmbito constitucional e tributário.

Há muito se fala em reforma tributária e o ICMS é o primeiro tributo que vem a mente, posto que trata-se de um imposto sobre as relações de consumo e qualquer alteração gera uma grande repercussão.

³⁴Artigo publicado na revista Consultor Jurídico, edição de 21 de abril de 2015. Fernando Facury Scaff é professor da Universidade de São Paulo, advogado e sócio do escritório Silveira, Athias, Soriano de Melo, Guimarães, Pinheiro & Scaff

4.5. O Convênio n.º 93 de 2015

Após a homologação da Emenda Constitucional, era necessário direcionar e esclarecer pontos duvidosos entre os contribuintes e as diretrizes do novo regime de recolhimento de ICMS em operações interestaduais de *e-commerce* ou de modalidades comerciais destinadas a consumidores finais em outros estados, portanto, em 21 de setembro de 2015 foi publicado o Convenio ICMS nº 93/2015 que divulgou os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra Unidade da Federação.

Com a validade do Convênio 93/2015, as empresas precisaram ajustar o *layout* de suas Notas Fiscais e outros procedimentos tributários. Caso contrário, as operações executadas seriam interrompidas. A vigência da norma impôs às empresas a necessidade de calcular o ICMS devido com base nas alíquotas do estado de destino e interestadual, para o estado de origem.

Porém, a incidência de alíquota relacionada ao estado de destino não ocorreria quando o transporte fosse efetuado pela própria remetente, ou quando a companhia que recebesse o produto arcasse diretamente com esse custo.

O Convênio 93/2015 também delimita que, no caso de operações e prestações de serviços destinadas ao consumidor final que não seja enquadrado como contribuinte, a diferença entre a alíquota interna e a interestadual deverá ser partilhada da seguinte forma:

ANO	ESTADO DE DESTINO	ESTADO DE ORIGEM
2016	40%	60%
2017	60%	40%

Os secretários de Fazenda que compõem o Confaz não chegaram a um consenso sobre o estabelecimento da base de cálculo do ICMS e sobre a definição de contribuinte no regime arrecadatório. As duas questões são tratadas pela EC 87, porém não foram incluídas no Convênio 93.

Além de definir quais alíquotas deverão ser utilizadas para fins de cálculo para os estados de origem e de destino, o Convenio estabeleceu que a base do cálculo do

ICMS a ser utilizado para cálculo do diferencial de alíquotas é o valor da operação ou o preço do serviço, observando o disposto na Lei Complementar do ICMS, determinou que o recolhimento do diferencial de alíquotas deverá ser realizado por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE) ou outro documento de arrecadação, de acordo com a legislação do Estado de destino, no momento da saída do bem ou do início da prestação de serviço, em relação a cada operação ou prestação.

Dessa forma, podemos dizer que se estabeleceu em regra que o recolhimento será operação por operação e a guia de recolhimento deverá acompanhar o DANFE, porém embora a gama de regulamentação seja extensa, não foi possível prever a dificuldade e a onerosidade que os contribuintes teriam para cumprir com o estabelecido em 2016. Fato que será analisado no capítulo seguinte.

4 – REPERCUSSÕES DA EMENDA CONSTITUCIONAL

Conforme restou demonstrado nos capítulos anteriores, a Constituição Federal sofreu uma Emenda Constitucional, nº 87/2015, para inserir uma reforma tributária, regulando sobre a incidência do ICMS na modalidade do comércio eletrônico.

As alterações nos cálculos e recolhimento foram colocadas em prática a partir do início desse ano e importantes alterações na sistemática da tributação das operações interestaduais com incidência do ICMS deverão ser observadas.

Segundo esse novo modelo de tributação, em operações interestaduais com consumidor final contribuinte ou não do imposto, as empresas passarão a recolher o ICMS da seguinte maneira:

- a) Ao estado de origem/remetente será recolhido o ICMS até o montante das alíquotas interestaduais fixadas pelo Senado Federal;
- b) Ao estado de destino, será recolhido o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do estado de destino e a alíquota interestadual prevista pelo Senado Federal.

Até então, esse novo critério de distribuição do ICMS entre as unidades federadas foi visto com bons olhos pela doutrina. Afinal, com o aumento exponencial das transações realizadas de forma não presencial, foi possível verificar que o modelo vigente privilegiava apenas os centros distribuidores do país, localizados nas regiões Sul e Sudeste, em desfavor dos estados do Norte, Nordeste, Centro-Oeste, Distrito Federal e Espírito Santo.

Portanto, de início, a EC 87/2015 surgiu para reequilibrar o modelo de tributação nacional, tendo em vista o volume cada vez maior de operações comerciais realizadas pela internet e por telefone e a constante guerra fiscal que se instala entre os Estados da Federação.

Ocorre que a mesma Constituição que foi alterada para rever o ICMS no comércio interestadual com consumidores finais, também impõe aos entes federados o tratamento diferenciado e favorecido às microempresas e às empresas de pequeno porte, conforme se verifica no art. 179, da CF/88:

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias,

previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

Esse tratamento diferenciado é previsto, pois as microempresas e empresas de pequeno porte exercem grande papel estrutural na economia nacional, obtendo expressiva participação na geração de empregos no país.

De acordo com um estudo publicado pelo Serviço de Apoio as Micro e Pequenas Empresas há no Brasil aproximadamente seis milhões de pequenas empresas, que correspondem a 97% de todas as empresas brasileiras, colocando o país no topo dos países mais empreendedores do mundo.

4.1. O regime do Simples Nacional

Com o advento da Constituição de 1988, o tratamento favorecido para as empresas de pequeno foi elevado ao nível de Princípio da ordem econômica nacional e, em 15 de Dezembro de 2006, foi publicada a Lei Complementar nº 123/2006 que instituiu o “Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte”, e criou o regime tributário do Simples Nacional Simples Nacional, estabelecendo normas gerais relativas ao tratamento tributário diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

O Simples Nacional prevê o recolhimento unificado mensal, mediante documento único de arrecadação de vários tributos e o mais importante para o presente estudo, o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) devido pelas operações próprias.

O destaque acerca de que o Simples Nacional envolve o ICMS devido pelas empresas nas operações próprias é necessário, pois embora o regime tenha como objetivo unificar a tributação das microempresas e empresas de pequeno porte, alguns tributos não foram incluídos nessa unificação, tais como o ICMS devido pela substituição tributária e o diferencial de alíquotas devido pela aquisição interestadual de produtos, conhecido como “DIFAL”.

No entanto, o ICMS devido pelas operações próprias das microempresas e empresas de pequeno porte são reguladas pela LC 123/06, que possui todos os

requisitos disciplinados pela Constituição Federal para regular os tributos. Portanto, qualquer alteração da sistemática de recolhimento (alíquota, base de cálculo, contribuinte) do ICMS devido pelas operações próprias das microempresas e empresas de pequeno porte, depende de prévia alteração da LC 123/06.

Em decorrência da alteração trazida pela EC 87/2015, houve necessidade de regulamentação entre os Estados acerca dos procedimentos necessários para as operações interestaduais com consumidores não contribuintes e conforme já explicitamos no capítulo anterior, foi editado o Convênio ICMS 93/2015.

O aludido convênio esclareceu muitas dúvidas e foi bem elaborado, porém a cláusula nona, onde o CONFAZ resolveu regular matéria que não poderia, tanto por ausência de previsão em Lei, quanto pela carência de qualquer interpretação autorizada da CF/88, ao dispor que as empresas optantes pelo Simples Nacional devem aplicar o disposto as diretrizes celebradas no Convênio. Vejamos:

Cláusula nona. Aplicam-se as disposições deste convênio aos contribuintes optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, em relação ao imposto devido à unidade federada de destino.

Ao agir dessa forma, o CONFAZ violou diversos princípios constitucionais e provocou grave distorção na sistemática nacional desse imposto.

Isso porque a aquisição interestadual de bens será substancialmente mais onerosa do que a compra no próprio Estado de uma empresa do Simples, o que em outras palavras, impede às empresas de pequeno porte situadas nos Estados menos desenvolvidos da federação o acesso aos mercados mais pujantes, como sul e sudeste, desrespeitando inclusive um dos objetivos fundamentais da República e da publicação da referida Emenda que é a redução das desigualdades sociais e regionais.

De acordo com pesquisa realizada pelo SEBRAE e informação fornecida pelas entidades ligadas ao comércio e às micro e pequenas empresas, a medida adotada pelo Confaz, que alterou as regras de recolhimento do ICMS nas operações de vendas interestaduais, está gerando o fechamento de uma empresa por minuto no Brasil.

Além das micro e pequenas empresas optantes pelo Simples Nacional, quem também está sendo prejudicado é o consumidor, pois com as mudanças inseridas, os

preços estão mais altos, as entregas atrasadas e algumas empresas estão deixando de vender para determinados Estados, tendo em vista a burocracia que se firmou até que todos os procedimentos possam ser regularizados para o envio da mercadoria.

As microempresas e empresas de pequeno porte, que deveriam ter tratamento uniforme, diferenciado e favorecido, estão sendo impedidas de gozar desses benefícios, com a existência de imenso desequilíbrio e distinção da carga tributária em função do destino das mercadorias com as previsões do artigo nono do Convênio ICMS 93/2015.

4.2. Novas ações diretas de inconstitucionalidade

Diante das repercussões negativas e da problemática gerada, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), ingressou com a Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 5.464 no Supremo Tribunal Federal para que seja declarada inconstitucional a cláusula nona do Convênio 93/2015.

Dessa forma, em 18 de fevereiro de 2016, o Ministro Relator da referida ADI, Dias Toffoli, concedeu liminar para suspender a cláusula nona do Convênio ICMS 93/2015, do Conselho Nacional de Política Fazendária que inclui as pequenas e micro empresas optante pelo Simples Nacional no novo regime do comércio eletrônico. Em seu voto o Ministro relator proferiu o seguinte:

[...] Em sede de cognição sumária, concluo que a Cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015 invade campo de lei complementar. Por essas razões, tenho que se encontra presente a fumaça do bom direito, apta a autorizar a concessão de liminar. Presente, ademais, o perigo da demora, uma vez que a não concessão da liminar nesta ação direta conduziria à ineficácia de eventual provimento final. Isso porque, como aduz o autor, “há risco de perecimento do próprio direito, no caso, de que os contribuintes do SIMPLES NACIONAL percam competitividade e cessem suas atividades”. De sua óptica, a norma enfrentada, em relação às empresas optantes do Simples Nacional, onera os impostos a pagar, traz custos burocráticos e financeiros, encarece os produtos, dificulta o cumprimento de obrigações acessórias, aumenta os “custos de conformidade em um momento econômico de crise” e embaraça a viabilidade de empresas de pequenos negócios que comercializam produtos para outros estados. Dos estudos apresentados pelo SESCON-SP e pelo SEBRAE sobressai os efeitos nefastos que a exigência contida na cláusula nova do convênio causam aos optantes do SIMPLES NACIONAL, como sintetizado pela autora na petição datada de 11/02/2016. Pelo exposto, concedo a medida cautelar pleiteada, ad referendum do Plenário, para

suspender a eficácia da cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015 editado pelo CONFAZ, até o julgamento final da ação.

A referida ADI, no momento, encontra-se em conclusão para que seu mérito seja julgado e assim definir se a cláusula nova é inconstitucional ou não.

Ainda, foi observado pelo Ministro relator há existência da ADI nº 5.468, ajuizada pela Associação Brasileira de Comércio Eletrônico, questionando a constitucionalidade do inteiro teor do Convênio 93/2015, pois de acordo com a Associação, o convênio é ato normativo inadequado para tratar de fato gerador específico (as operações envolvendo consumidor final não contribuinte do ICMS e localizado em outra unidade da federação), pois a matéria cabe à lei complementar.

Dessa forma, deve ser especialmente respeitado no tratamento dispensado as microempresas e empresas de pequeno porte, tendo em vista o direito fundamental dessas pessoas jurídicas à opção por um regime uniforme, simplificado e favorecido, não se pode conceber a cobrança do diferencial de alíquota.

CONCLUSÃO

Com a chegada da internet e a constante migração dos negócios para a rede, criou-se uma grande preocupação com a tributação de tais relações comerciais, por se tratar de um território muito abrangente e de difícil regulação.

O ICMS, imposto que incide sobre as relações de compra e venda de mercadorias que ocorrem por meio do comércio eletrônico, é de competência Estadual e acaba por gerar uma Guerra Fiscal entre os Estados, pois antes da Emenda Constitucional, era recolhido apenas para o Estado de origem da mercadoria, o que acaba por concentrar a renda apenas nas regiões mais produtoras do país como Sul e Sudeste, enquanto que os outros Estados saíam prejudicados da relação de consumo.

Dessa forma, após muito se discutir por uma reforma tributária necessária, foi elaborada a Emenda Constitucional nº 87/2015 que alterou a incidência tributária do ICMS nessa modalidade específica de comércio, dividindo o recolhimento do imposto entre o Estado remetente e o Estado de destino.

Para direcionar e esclarecer pontos duvidosos entre os contribuintes e as diretrizes do novo regime de recolhimento de ICMS, foi publicado pelo CONFAZ, o Convênio ICMS n.º 93/2015.

Ocorre que a urgência em legislar sobre o tema acabou gerando diversos outros problemas que acabaram por prejudicar os próprios contribuintes e os consumidores que começaram a arcar com a onerosidade da nova política.

Sendo assim, conclui-se que uma reforma tributária é necessária para mudar a estrutura legislativa de impostos, taxas e outras contribuições vigentes em uma nação, de modo que o sistema de tributação se modernize e o modo de tributação se torne mais igualitário, porém há de se considerar que tais mudanças, ainda mais em nível Constitucional, não podem ser colocadas como medidas de urgência sem um estudo e análise de todos os impactos que a reforma tributária poderia ocasionar na sociedade, sempre visando preservar os contribuintes.

BIBLIOGRAFIA

- PICCOLI, Karin Rose Mussi. **ICMS sobre o Comércio Eletrônico**. 1ª Ed. São Paulo: IOB Sage, 2015.
- CEZAROTI, Guilherme. **ICMS no Comércio eletrônico**. 1ª Ed. São Paulo: MP Editora, 2005.
- SMITH, Rob. SPEAKER, Mark. ; THOMPSON, Mark. **O Mais Completo Guia Sobre E-commerce**. 1ª Ed. São Paulo: Futura, 2000.
- MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 11ª ed. São Paulo: Dialética, 2009.
- LANARI, Flávia de Vasconcellos. **A Tributação do Comércio Eletrônico**. Belo Horizonte: Livraria Del Rey Editora, 2005.
- GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. 2ª Ed., rev. e aum. São Paulo: Dialética, 2000.
- RODOTÀ, Stefano. **A vida na sociedade de vigilância: A privacidade hoje**. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.
- BRASIL. Lei N.º 5.172 de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Dispõe Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- SILVA NETO, José Francisco. **Apontamentos de Direito Tributário**. 1ª Ed. São Paulo: Canal 6, 2012.
- BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Manual de Direito Tributário**. 2ª Ed. São Paulo: Método, 2009.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 25ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- FROSSARD, Dermeval. **Considerações sobre a base de cálculo do ICMS**. Disponível em: <https://www.editoraferreira.com.br/Medias/1/Media/Professores/ToqueDeMestre/DermevalFrossard/dermeval_toq1.pdf>. Acesso em: 10/2015.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional**. 5ª Ed. São Paulo: Atlas, 2015.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 24**, de 07 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil** de 1988.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 4628**, Distrito Federal. Rel.: Min. Luiz Fux. DJe. N.º 230. Julgado 17/09/2014. Publicação 17/09/2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n.º 680089**. Sergipe. Rel.: Min. Gilmar Mendes. DJe. N.º 237 Divulgação 02/12/2014. Publicação 03/12/2014.

Silva, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 38ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 5464**. Rel.: Min. Dias Toffoli. Divulgação. DJe. N.º 31 Divulgação 18/02/2016. Publicação 19/02/2016.

BRASIL. **Emenda Constitucional n.º 87**, de 16 de abril de 2015. Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal e inclui o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 123**, de 14 de dezembro 2006. Lei da micro e pequena empresa.

ANEXOS

ANEXO A

EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87, DE 16 DE ABRIL DE 2015

Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal e inclui o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para tratar da sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado.

As Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, nos termos do § 3º do art. 60 da Constituição Federal, promulgam a seguinte Emenda ao texto constitucional:

Art. 1º Os incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal passam a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 155.....

.....

§ 2º.....

.....

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

a) (revogada);

b) (revogada);

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

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

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

....."(NR)

Art. 2º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar acrescido do seguinte art. 99:

"Art. 99. Para efeito do disposto no inciso VII do § 2º do art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção:

I - para o ano de 2015: 20% (vinte por cento) para o Estado de destino e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem;

II - para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem;

III - para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem;

IV - para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem;

V - a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino."

Art. 3º Esta Emenda Constitucional entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos no ano subseqüente e após 90 (noventa) dias desta.

Brasília, em 16 de abril de 2015.

ANEXO B

CONVÊNIO ICMS 93, DE 17 DE SETEMBRO DE 2015.

Publicado no DOU de 21.09.15, pelo Despacho 180/15.

Vide cláusula terceira do Conv. ICMS 152/15, que trata de inscrição estadual e de procedimento a ser adotado na fiscalização.

Vide Conv. ICMS 153/15, que dispõe sobre a aplicação dos benefícios fiscais da isenção de ICMS e da redução da base de cálculo de ICMS.

Vide Convs. ICMS 81/93, 92/15 e 155/15, relativamente ao regime de substituição tributária e antecipação de recolhimento do ICMS.

Vide ADI 5.439 no STF, relativa à disposição da cláusula segunda.

Vide ADI 5.464 no STF, relativa à disposição da cláusula nona (concedida liminar suspendendo a sua eficácia).

Republicado no DOU de 11.03.16, para inserir nota à cláusula nona, e 27.04.16 por motivo de incorreção do texto publicado no DOU de 11.03.16.

Retificação no DOU de 14.03.16, excluindo relação com despacho (179/16) que constava na republicação.

Vide Convs. ICMS 152/15 e 9/16, respectivamente, cláusulas terceira-A e segunda, relativamente a prazo de recolhimento do DIFAL.

Dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada.

O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, na sua 247ª reunião extraordinária, realizada em Brasília, DF, no dia 17 de setembro de 2015, tendo em vista o disposto nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e no art. 99 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT da Constituição Federal, bem como nos arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), resolve celebrar o seguinte:

C O N V Ê N I O

Cláusula primeira Nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada, devem ser observadas as disposições previstas neste convênio.

Cláusula segunda Nas operações e prestações de serviço de que trata este convênio, o contribuinte que as realizar deve:

I - se remetente do bem:

a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na operação;

b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a operação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;

c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea “a” e o calculado na forma da alínea “b”;

II - se prestador de serviço:

a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na prestação;

b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a prestação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;

c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea “a” e o calculado na forma da alínea “b”.

§ 1º A base de cálculo do imposto de que tratam os incisos I e II do caput é única e corresponde ao valor da operação ou o preço do serviço, observado o disposto no § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

§ 1º-A O ICMS devido às unidades federadas de origem e destino deverão ser calculados por meio da aplicação das seguintes fórmulas:

ICMS origem = BC x ALQ inter

ICMS destino = [BC x ALQ intra] - ICMS origem

Onde:

BC = base de cálculo do imposto, observado o disposto no § 1º;

ALQ inter = alíquota interestadual aplicável à operação ou prestação;

ALQ intra = alíquota interna aplicável à operação ou prestação no Estado de destino.

§ 2º Considera-se unidade federada de destino do serviço de transporte aquela onde tenha fim a prestação.

§ 3º O recolhimento de que trata a alínea “c” do inciso II do caput não se aplica quando o transporte for efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem (cláusula CIF - Cost, Insurance and Freight).

§ 4º O adicional de até dois pontos percentuais na alíquota de ICMS aplicável às operações e prestações, nos termos previstos no art. 82, §1º, do ADCT da Constituição Federal, destinado ao financiamento dos fundos estaduais e distrital de combate à pobreza, é considerado para o cálculo do imposto, conforme disposto na alínea “a” dos incisos I e II, cujo recolhimento deve observar a legislação da respectiva unidade federada de destino.

§ 5º No cálculo do imposto devido à unidade federada de destino, o remetente deve calcular, separadamente, o imposto correspondente ao diferencial de alíquotas, por meio da aplicação sobre a respectiva base de cálculo de percentual correspondente:

I - à alíquota interna da unidade federada de destino sem considerar o adicional de até 2% (dois por cento);

II - ao adicional de até 2% (dois por cento).

Cláusula terceira O crédito relativo às operações e prestações anteriores deve ser deduzido do débito correspondente ao imposto devido à unidade federada de origem, observado o disposto nos arts. 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96.

Cláusula terceira-A As operações de que trata este convênio devem ser acobertadas por Nota Fiscal Eletrônica - NFe, modelo 55, a qual deve conter as informações previstas no Ajuste SINIEF 07/05, de 30 de setembro de 2005.

Cláusula quarta O recolhimento do imposto a que se refere a alínea “c” dos incisos I e II da cláusula segunda deve ser efetuado por meio da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNRE ou outro documento de arrecadação, de acordo com a legislação da unidade federada de destino, por ocasião da saída do bem ou do início da prestação de serviço, em relação a cada operação ou prestação.

§ 1º O documento de arrecadação deve mencionar o número do respectivo documento fiscal e acompanhar o trânsito do bem ou a prestação do serviço.

§ 2º O recolhimento do imposto de que trata o inciso II do § 5º da cláusula segunda deve ser feito em documento de arrecadação ou GNRE distintos.

§ 3º As unidades federadas de destino do bem ou do serviço podem, na forma de sua legislação, disponibilizar aplicativo que calcule o imposto a que se refere a alínea “c” dos incisos I e II da cláusula segunda, devendo o imposto ser recolhido no prazo previsto no § 2º da cláusula quinta.

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

§ 1º O número de inscrição a que se refere esta cláusula deve ser apostado em todos os documentos dirigidos à unidade federada de destino, inclusive nos respectivos documentos de arrecadação.

§ 2º O contribuinte inscrito nos termos desta cláusula deve recolher o imposto previsto na alínea “c” dos incisos I e II da cláusula segunda até o décimo quinto dia do mês subsequente à saída do bem ou ao início da prestação de serviço.

§ 3º A inadimplência do contribuinte inscrito em relação ao imposto a que se refere a alínea “c” dos incisos I e II da cláusula segunda ou a irregularidade de sua inscrição estadual ou distrital faculta à unidade federada de destino exigir que o imposto seja recolhido na forma da cláusula quarta.

§ 4º Fica dispensado de nova inscrição estadual ou distrital o contribuinte já inscrito na condição de substituto tributário na unidade federada de destino.

§ 5º Na hipótese prevista no § 4º o contribuinte deve recolher o imposto previsto na alínea “c” dos incisos I e II da cláusula segunda no prazo previsto no respectivo convênio ou protocolo que dispõe sobre a substituição tributária.

Cláusula sexta O contribuinte do imposto de que trata a alínea “c” dos incisos I e II da cláusula segunda, situado na unidade federada de origem, deve observar a legislação da unidade federada de destino do bem ou serviço.

Parágrafo único. As unidades federadas de destino podem dispensar o contribuinte de obrigações acessórias, exceto a emissão de documento fiscal.

Cláusula sétima A fiscalização do estabelecimento contribuinte situado na unidade federada de origem pode ser exercida, conjunta ou isoladamente, pelas unidades federadas envolvidas nas operações ou prestações, condicionando-se o Fisco da unidade federada de destino a credenciamento prévio na Secretaria da Fazenda, Economia, Finanças, Tributação ou Receita da unidade federada do estabelecimento a ser fiscalizado.

§ 1º Fica dispensado o credenciamento prévio na hipótese de a fiscalização ser exercida sem a presença física da autoridade fiscal no local do estabelecimento a ser fiscalizado.

§ 2º Na hipótese do credenciamento de que trata o caput, a unidade federada de origem deve concedê-lo em até dez dias, configurando anuência tácita a ausência de resposta.

Cláusula oitava A escrituração das operações e prestações de serviço de que trata este convênio, bem como o cumprimento das respectivas obrigações acessórias, devem ser disciplinadas em ajuste SINIEF.

Cláusula nona Aplicam-se as disposições deste convênio aos contribuintes optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, em relação ao imposto devido à unidade federada de destino.

(Nota: O STF concedeu medida cautelar ad referendum do Plenário suspendendo a eficácia da cláusula nona até o julgamento final da ação).

Cláusula décima Nos exercícios de 2016, 2017 e 2018, no caso de operações e prestações que destinem bens ou serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outra unidade federada, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual deve ser partilhado entre as unidades federadas de origem e de destino, cabendo à unidade federada:

I - de destino:

- a) no ano de 2016: 40% (quarenta por cento) do montante apurado;
- b) no ano de 2017: 60% (sessenta por cento) do montante apurado;
- c) no ano de 2018: 80% (oitenta por cento) do montante apurado;

II - de origem:

- a) no ano de 2016: 60% (sessenta por cento) do montante apurado;
- b) no ano de 2017: 40% (quarenta por cento) do montante apurado;
- c) no ano de 2018: 20% (vinte por cento) do montante apurado.

§ 1º A critério da unidade federada de origem, a parcela do imposto a que se refere o inciso II do caput deve ser recolhida em separado.

§ 2º O adicional de que trata o § 4º da cláusula segunda deve ser recolhido integralmente para a unidade federada de destino.

Cláusula décima primeira Este convênio entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016.