Universidade de Brasília

Faculdade de Direito

Fernando Carlos Tejera Campos do Amaral

O ICMS sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final e a Emenda Constitucional nº 87 de 17 de abril de 2015.

BRASILIA

2016

Fernando Carlos Tejera Campos do Amaral

ORIENTADOR : Prof. Dr.Valcir Gassen

O ICMS sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final e a Emenda Constitucional nº 87 de 17 de abril de 2015.

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Brasilia, como exigência para conclusão do curso de graduação em Direito.

BRASILIA

2016

Monografia sob o título "**O ICMS sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final e a Emenda Constitucional nº 87 de 17 de abril de 2015.**" defendida por Fernando Carlos Tejera Campos do Amaral, em 30 de junho de 2016, em Brasília, Distrito Federal, pela banca examinadora assim constituída:

Prof. Dr. Valcir Gassen
Orientador – Membro da banca

Prof. Jules Queiroz
Membro da banca

Prof. Guilherme Pereira D. Bicalho
Membro da banca

Sempre que te perguntarem se podes fazer um trabalho, respondas que sim e te ponhas em seguida a aprender como se faz.

F. Roosevelt

Agradecimentos

Dedico meus sinceros agradecimentos àqueles que muito me ajudaram para concluir este trabalho. Com certeza essas pessoas tornaram a realização deste trabalho uma tarefa mais prazeirosa.

Às minhas filhas Fernanda, Daniela e Karina, e a minha querida esposa Marcia que, com muita paciência e compreensão, foram o incentivo necessário nesta jornada.

Especial agradecimento ao Grupo de Pesquisa, Estado, Constituição e Tributação da Unb – Getrib, que, sob a coordenação do professor Valcir Gassen, impulsiona o estudo do direito tributário na Universidade de Brasília.

Resumo

O trabalho apresentou estudo sobre a Emenda Constitucional nº 87/2015, que entrou em vigor a partir de janeiro de 2016, tratando sobre operações e serviços destinados a consumidor final no comércio interestadual, e sua tributação pelo diferencial de alíquota. Em razão disso, visou-se compreender as inovações do âmbito tributário e seus efeitos no crescente comércio interestadual. O estudo sobre a questão incluiu o E-commerce, de modo a entender com mais profundidade os efeitos da nova legislação sobre este setor. Houve consulta à legislação existente sobre o tema, a estudos tributários e contábeis escritos sobre o assunto. Abordou-se também questões levantadas em Ações Diretas de inconstitucionalidade e seus pontos de divergência e implicações sobre a tributação do ICMS referente ao diferencial de alíquota. Constatou-se no estudo que a inclusão de empresas do Simples Nacional pela nova legislação foi feita sem que houvesse interesse na busca pela equidade entre grandes e pequenas empresas, fato capaz de gerar graves consequências às pequenas empresas. Em decisão liminar dada na Ação Direta de Inconstitucionalidade, o Ministro Toffoli apresentou argumentos fundamentados sobre a questão e concedeu medida cautelar para suspender a cobrança do ICMS-DIFAL das empresas enquadradas na sistemática do Simples Nacional.

Palavras-chave: Alíquota, diferencial, consumidor, contribuinte

Abstract

The work presented study on the Constitutional Amendment No. 87/2015, which entered into force from January 2016, trying on operations and services for the final consumer in interstate commerce, and their taxation by rate differential. As a result, it aimed to understand the innovations of the tax scope and its effect on the growing interstate commerce. The study of the question included the E-commerce, in order to understand more fully the effects of new legislation on this sector. There was consultation with the existing legislation on the subject, the tax and accounting studies written on the subject. It also addressed issues raised in unconstitutionality of Direct Actions - ADI and their points of disagreement and implications on the taxation of ICMS referring to the rate differential. It was found in the study that the inclusion of companies in the Simples Nacional by the new legislation was made without there was interest in the search for equity between large and small companies, fact can have serious consequences for small businesses. In a preliminary decision given on ADI, the Minister Toffoli presented reasoned arguments on the issue and granted injunction to suspend the collection of the ICMS-DIFAL of companies classified in the scheme of Simples Nacional.

Keywords: Tax rate, differential, consumer, taxpayer

Sumário

Introdução.....**10**

PARTE 1. O sistema tributário e o ICMS **13**

1.1 Imposto sobre a circulação e serviços **16**

1.1.1 A Constituição Federal e o ICMS 16

1.1.2 A tributação do comércio na origem e no destino.....20

1.1.3 ICMS a alíquota nas operações interestaduais 22

PARTE 2. O comércio eletrônico.....**26**

2.1 O comercio eletrônico direto e indireto.....28

2.2. O contrato realizado na internet 29

2.3. A tributação do comércio eletrônico no Brasil.....30

2.4. O protocolo ICMS nº 21/2011.....31

PARTE 3. A Emenda Constitucional Nº 87/2015 .....**34**

3.1 Mudanças da tributação do consumo no comércio interestadual.....35

3.2 A EC 87/2015 e o Supremo Tribunal Federal 37

Conclusão **47**

Referências Bibliográficas **50**

ANEXO 1.....52

ANEXO 2.....53

ANEXO 3.....54

ANEXOS

ANEXO 1- TABELA DE ALÍQUOTAS DO ICMS – INTERNAS E INTERESTADUAIS ANO 2016*

ANEXO 2 - PERCENTUAIS DO FCEP – FUNDO DE COMBATE E ERRADICAÇÃO DA POBREZA*

ANEXO 3 – CONVÊNIO CONFAZ 93

* Obs: Extraidos do sitio da internet:
https://mega.nz/#!eQwnyLpS!kRmAQ1coEcDql7VSpzaIH4mV9gj2qtr5R9P-v8x7KqU

INTRODUÇÃO

O presente trabalho trata das mudanças ocorridas na legislação, referentes ao Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS, sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final e o diferencial de alíquota respectivo, que se tornou relevante face alteração feita no artigo 155 da Constituição Federal, através da edição da Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015, agregando os 26 Estados-membros e o Distrito Federal, através de protocolos CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária, destacando-se o Convênio ICMS nº 93, de 17 de setembro de 2015.

O estudo consiste em informações colhidas através de pesquisa bibliográfica, compreendendo consulta a trabalhos acadêmicos e legislações pertinentes ao tema, com enfoque no significativo crescimento das vendas interestaduais através dos meios eletrônicos, especialmente por via internet (Rede Mundial de Computadores), tornando-se questão relevante para discussão das mudanças ocorridas após entrada em vigor da EC nº 87/2015.

A apresentação do trabalho está dividida em três partes: a primeira, que trata dos fundamentos legais que cercam o Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e prestações de Serviços - ICMS, a segunda parte visa o comércio eletrônico e as peculiaridades desse comércio, e a terceira parte, que cuida da análise da Emenda Constitucional nº 87/2015, incluindo o debate atual na esfera jurídica sobre das Ações diretas de inconstitucionalidade.

Assim, a parte inicial do trabalho tratará da sistemática tributária brasileira relativa ao Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS, bem como dos fundamentos teóricos do direito tributário, envolvendo ainda aspectos econômicos, políticos e sociais abordados na concepção da matriz tributária brasileira em que está inserido o imposto consumerista.

A segunda parte visa o comércio eletrônico feito pela internet e da diversidade dos produtos e protagonistas das crescentes operações comerciais dirigidas a todo tipo de

consumidor final, constituído predominantemente por empresas do Simples Nacional, com a finalidade de mostrar os aspectos peculiares e característicos que interessam ao estudo ora realizado.

A parte final trata de analisar a Emenda Constitucional nº 87/2015 sobre as mudanças ocorridas após vigência do dispositivo legal no comércio interestadual, enfocando as operações feitas a consumidores finais, não contribuintes ou mesmo contribuintes (inscritos no Estado) que não façam a revenda do produto. Além disso, cabe apreciar os argumentos apresentados e a decisão do Supremo Tribunal Federal para concessão de medida cautelar de urgência na questão jurídica que envolve a EC 87/2015 e o Protocolo CONFAZ 93.

Como foco principal do estudo destacam-se as alterações ocorridas na sistemática de recolhimento do ICMS relativas às operações comerciais interestaduais a consumidor final, acrescentada ainda das discussões da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade, junto ao Supremo Tribunal Federal, que suspendeu liminarmente a cobrança do ICMS das empresas enquadradas no Simples Nacional.

Por ser tema recentemente incorporado à legislação tributária, não há muitos estudos a tratar do assunto, o que pressupõe que o tema do presente trabalho tem muito a ser explorado.

Desse modo, cabe indagar se as mudanças trazidas pelo teor da Emenda Constitucional 87/2015 buscam mesmo a equidade das relações comerciais e, para isso, especificamente visam o crescente comércio eletrônico feito por empresas do Simples Nacional.

A abordagem do tema, sobre as relações entre Estado e contribuinte, está inserida no campo do Direito Público, onde se encontram estudos dos mais variados matizes, entretanto, quando se trata da tributação sobre o consumidor final, o verdadeiro pagador do ICMS, pouco se fala sobre tal relação de consumo.

Assim, espera-se que o presente trabalho venha a contribuir para aprimorar o conhecimento, bem como incentivar o aprofundamento sobre o tema em estudo.

A análise do problema que se apresenta sobre a Emenda Constitucional nº 87/2015, objetiva tratar da tributação sobre vendas através do comércio interestadual feito a consumidores finais, inclusive por meio eletrônico, localizados em Estado diverso do vendedor, visando compreender o novo diferencial de alíquota – DIFAL, criado no âmbito tributário estadual, e seus efeitos no crescente comércio a pessoas físicas ou não contribuinte.

O estudo considerou a legislação existente sobre o tema, estudos tributários e contábeis escritos para o melhor entendimento sobre o assunto. Abordou-se também questões levantadas na esfera judicial do Supremo Tribunal Federal e as suas divergências e implicações na tributação do novo diferencial de alíquota do ICMS, DIFAL.

Por fim, espera-se que o presente trabalho seja uma colaboração aos estudos tributários relativos ao ICMS e que sirva para motivar novos estudos sobre o tema.

PARTE 1. O SISTEMA TRIBUTÁRIO E O ICMS

O Estado como organização política da sociedade possui poderes para instituir e cobrar tributos visando o provimento das necessidades da administração pública. Tais necessidades são supridas em grande parte através dos tributos, que são instituídos pelo poder legislativo e constituem um sistema tributário que rege todos os tributos nas várias esferas do Estado.

Há, infelizmente, desvirtuamento da finalidade tributária de atender interesses da população, reduzindo-se, indevidamente, a instrumento de arrecadação de tributos para utilização do poder político, descontextualizando-se da realidade, que pode gerar grave crise econômica e política, invés de servir de meio de promoção para políticas públicas.[1]

Nesse sentido, destaca-se o conceito do que é tributo, conforme art. 3º do Código Tributário Nacional: "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".

Assim, o Estado como organização política da sociedade possui poderes para instituir e cobrar tributos, mediante disposição lei posta pelo poder legislativo, executado através do poder executivo das três esferas governamentais, constituindo-se dessa forma o Sistema Tributário Nacional, cuja base está assentada na Constituição Federal de 1988.

O Sistema Tributário Nacional é composto por um conjunto de normas hierarquicamente organizadas versando sobre a matéria tributária[2].

No Brasil, a instituição de normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios emerge do Código Tributário Nacional – CTN, Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966. Este dispositivo legal foi recepcionado desde o texto constitucional de 1967, através da Emenda 1/1969, que o alterou.

Por ter alcançado o "status" de Lei complementar, embora tenha origem como lei ordinária, o CTN só pode ter seus dispositivos alterados por lei de mesma envergadura e aprovada por quorum de maioria absoluta em ambas as Casas do Congresso Nacional, conforme o princípio das formas da matéria tratada na esfera legislativa.

---

[1] D'ARAUJO. Pedro Julio Sales. A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir da nossa realidade econômica, política e social. Dissertação mestrado. 2015. UnB.

[2] MARIA, Elizabeth de Jesus, Alvaro Luchiezi Jr. (org.). Tributação no Brasil – em busca da justiça fiscal. Brasilia:Sindifisco, 2010. p.139. p.13.

Nessa esteira, o CTN também foi recepcionado pela Constituição de 1988, como lei complementar, cujas normas gerais de direito tributário são aplicadas a todos os entes da federação: União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

O CTN institui as normas gerais do direito tributário e dispõe que tributo é gênero cujas espécies são classificadas em impostos, taxas, contribuições de melhoria, mais empréstimos compulsórios e contribuições especiais. Por se tratar de prestação pecuniária, o tributo tem que ser pago em dinheiro e, nesse contexto, tem-se que obrigação jurídica é gênero do qual obrigação tributária é uma espécie.

Assim, no campo tributário, uma obrigação tributária define-se por uma relação entre um devedor, sujeito passivo, que tem a obrigação de prestar (dar, fazer ou não fazer) algo de natureza tributária a um credor, sujeito ativo, que adquire o direito de exigir esta prestação. A obrigação tributária pode ser principal (art. 113, § 1º CTN) ou acessória (art. 113, § 2º CTN). A primeira refere-se ao pagamento do tributo normal ou em penalidade pecuniária, enquanto a segunda refere-se a prestações, positivas ou negativas, legalmente previstas no interesse da arrecadação ou fiscalização, que, se não forem observadas, transformam-se em obrigação principal.[3]

São elementos constitutivos do tributo:

a) a Lei, que define os fatos que serão alcançados pela imposição fiscal, princípio da legalidade;

b) o objeto, definido como a prestação a qual o contribuinte deve cumprir, e que pode ser principal ou acessória, conforme visto acima;

c) fato gerador, definido por Harada[4], "como a situação abstrata, descrita na lei, na qual, uma vez ocorrida como caso concreto, enseja o nascimento de uma obrigação tributária." (arts. 114 e 115 CTN);

d) sujeito ativo, pessoa jurídica de direito público ou privado competente para exigir tributo. (art. 119 CTN);

e) sujeito passivo, pessoa física ou jurídica que, por lei, deve cumprir a prestação tributária. (art. 121 CTN).

Importa acrescentar aos elementos acima que "o fato gerador (art. 116 CTN), ao ocorrer, causa efeitos diante de uma situação de fato ou uma situação jurídica." A sua

---

[3] MARIA, Elizabeth de Jesus, Alvaro Luchiezi Jr. (org.). Tributação no Brasil – em busca da justiça fiscal. Brasilia:Sindifisco, 2010. p.139. p.41.

[4] HARADA, Kyioshi. **Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Atlas, 2010, p.478.

ocorrência identifica o momento em que ocorre o nascimento da obrigação tributária.[5] O fato gerador só ocorre se houver hipótese de incidência prevista em lei.

Nesse contexto, a hipótese de incidência não é especificidade da regra jurídica tributária, e pode ser qualquer fato (ato, fato ou estado de fato), desde que seja lícito. Seu núcleo é o fato escolhido na legislação para ser a base de cálculo do tributo, que acontece num determinado tempo e espaço.[6]

Diante desses conceitos que afastam o direito tributário das discussões diárias, com um linguajar próprio e distante da realidade, complexo e burocratizante, o cidadão, por falta de entendimento, torna-se mero coadjuvante do aparato estatal, distante das atividades fiscais e descomprometido frente questões tributárias.

Tanto é assim, que a distinção entre dois tipos de contribuintes: o contribuinte de fato, que suporta o ônus do imposto, e o contribuinte de direito, que é o responsável pelo recolhimento do imposto, surge ao visualizarmos dentre as diversas classificações dos tributos, a distinção entre o imposto direto e o indireto, conforme abaixo:

> O imposto direto reúne em uma só pessoa as condições de contribuinte de direito (aquele que é responsável pela obrigação tributária) e o contribuinte de fato (aquele que suporta o ônus do imposto). O imposto direto incide sobre uma pessoa, a renda ou o capital e grava fatos que ocorrem periodicamente.
> O imposto indireto é aquele embutido no preço final do produto e não explicitado na Nota Fiscal. Ele comporta uma dualidade de pessoas: contribuinte de direito, responsável pelo recolhimento do tributo, e o contribuinte de fato, aquele que suporta o ônus do imposto. Ele incide sobre um ato, fato ou objeto e grava fatos intermitentes que ocorrem cotidianamente.[7]

Assim, numa visão mais ampla, convém destacar a definição de matriz tributária de Valcir Gassen[8] ao tratar do fenômeno tributário. Concebida como "as escolhas feitas em um determinado momento histórico no campo da ação social, no que diz respeito ao fenômeno tributário", a matriz incorpora:

> ...não só um conjunto de normas jurídicas regulando as relações entre o ente tributante e o contribuinte; não só a escolha feita das bases de incidência (renda, patrimônio e consumo) e sua consequente participação no total da arrecadação; não só as questões dogmáticas pertinentes à obrigação tributária; não só as opções que se faz no plano político de atendimento de determinados direitos fundamentais; não só

---

[5] MARIA, Elizabeth de Jesus, Alvaro Luchiezi Jr. (org.). Tributação no Brasil – em busca da justiça fiscal. Brasilia:Sindifisco, 2010. p.42.
[6] BECKER.Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2013. p 281-282.
[7] MARIA, Elizabeth de Jesus, Alvaro Luchiezi Jr. (org.). idem, 2010. p.60.
[8] GASSEN, Valcir. **Equidade e eficiência da Matriz Tributária Brasileira**. Brasilia: Editora Consulex,2012, p.27-50.

> às espécies tributárias existentes em determinado sistema tributário; não só a estrutura do Estado a partir das suas condições materiais de existência, no caso, das condições de funcionamento do Estado ofertadas pela arrecadação de tributos.

Dessa forma, o direito tributário deve ser entendido como "a vinculação entre a realidade social, econômica e política com o fenômeno tributário".

Gassen também apresenta as bases econômicas de incidência das matrizes tributárias sobre as quais são erigidos os tributos em diversos países no mundo. Os tributos são classificados da seguinte forma:

> ...sobre a renda - quando por intermédio da hipótese de incidência elege-se o ingresso de riqueza no patrimônio do contribuinte; sobre o consumo – quando o tributo elege o gasto da riqueza, o gasto do patrimônio onerando assim o consumo de riquezas; e sobre o patrimônio- quando se opta por onerar a riqueza já incorporada ao patrimônio do contribuinte.[9]

Nesse sentido, é correto entender que os tributos estabelecidos pelo poder legislativo deveriam tratar de maneira desigual as desigualdades existentes no meio social, em consequência do desenvolvimento econômico de um determinado território.

Dentre os diversos tributos existentes no sistema tributário brasileiro, destaca-se a espécie constituída pelo imposto, tributo não vinculado a uma atividade estatal (art. 16 CTN), dos quais será estudado o Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS, que incide sobre o consumo, e a sua tributação do diferencial de alíquota das operações que destinem bens a consumidor final.

Assim, o presente trabalho passa a estudar o ICMS e as relações do comércio interestadual com consumidores finais. Em seguida, tratará do comércio em relação à tributação no território de origem ou de destino e as alíquotas aplicadas ao ICMS no comércio interestadual e no comércio interno, e a relação entre ambos.

1.1 IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS

1.1.1 A CONSTITUIÇÃO FEDERAL E O ICMS

A Constituição Federal, promulgada em 05 de outubro de 1988, trata da matéria tributária nos atigos 145 a 162. No Capítulo 1, do Título IV, Do Sistema Tributário Nacional,

---

[9] GASSEN, Valcir. T**ributação na origem e destino**. São Paulo: Editora Saraiva, 2013, p.60-61.

encontramos desde os princípios gerais, das limitações do poder de tributar, dos impostos da União, dos impostos dos Estados e do Distrito Federal, dos impostos dos municípios, até a repartição das receitas tributárias.

Cabe ressaltar que a Constituição Federal garante a autonomia financeira, através dos tributos, a todos os entes da federação, seja a União, Estados ou Municipios, e serve para que esses entes possam cumprir com suas obrigações de prestadores de serviços à população tais como: segurança, educação, saúde, previdência e assistência social e transporte, dentre outros.

Assim, a Constituição atribui prerrogativa de instituir os tributos à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, sendo esta competência tributária indelegável (art. 7º CTN).

Encontra-se ainda, no artigo 155, inciso II, da Constituição, a competência dos 26 Estados-membros e do Distrito Federal para instituirem o Imposto sobre operações relativas à circulação das mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestaduais e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Desse modo, conforme Carraza,[10]

> a sigla ICMS "abriga cinco impostos diferentes a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que compreende o que nasce da entrada, na Unidade Federada, de mercadorias ou bens importados do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Diferentemente, noutros países, o nosso ICMS é em parte semelhante ao imposto chamado IVA – Imposto sobre o valor acrescentado, especialmente aplicado na União Européia, possuindo como hipótese de incidência a despesa ou consumo na tributação do valor acrescentado ao produto comercializado. É um imposto que incide sobre a despesa ou consumo ou ainda sobre serviços.*

No Brasil, ao dissecarmos o IVA estrangeiro, vê-se que ele está compreendido em três impostos: IPI – imposto sobre produtos industrializados, de competência da União; o ICMS – imposto sobre mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, de competência dos Estados e do Distrito Federal; e o ISS(QN) – imposto sobre serviços de qualquer natureza, de competência dos Municípios.

Com efeito, pode-se destacar que o ramo mais importante economicamente é o que recai sobre a tributação das operações mercantis de bens, "que descende diretamente do

---

[10] CARRAZZA. Roque Antonio. **ICMS.** 17ª ed.São Paulo:Malheiros Editores Ltda, 2015, p.42.

* No Brasil, funcionam como IVA o PIS e a COFINS.

antigo ICM (Imposto sobre a circulação de mercadorias), da Constituição de 1967, que por sua vez descendia do IVC (imposto sobre vendas e consignação), da Constituição de 1946."[11]

A tributação sobre o consumo, mesmo podendo ocorrer em etapas, de forma plurifásica, caracteriza-se como forma de tributação indireta, em que o imposto acaba cobrado no preço final de aquisição, cujo valor está inserido no custo do bem ou serviço, onerando ao final a pessoa que adquire o produto, e que geralmente não é aquela que é responsável pelo recolhimento do valor do imposto devido. Assim, há uma separação entre as figuras do consumidor final, contribuinte de fato, e o contribuinte de direito, empresário e responsável legal pelo recolhimento do tributo, que assume o repasse do encargo tributário aos órgãos estatais fazendários.[12]

Convém acrescentar que há pouca transparência do valor dos impostos sobre o consumo, vez que o ICMS incide de forma plurifásica e não cumulativa, ou seja, o imposto incide em cada etapa da cadeia produtiva, de maneira a compensar o valor devido na saída da mercadoria com o que foi cobrado anteriormente, resultando na assunção do pagamento do ICMS total devido pelo consumidor final, que foi parcelado ao longo das várias etapas do produto consumido.

O sujeito passivo do ICMS, portanto, é aquele que é responsável pelo recolhimento do imposto. É segundo a orientação do artigo 4º, da lei complementar nº 87/96, combinado com art. 155, parágrafo 2º, XII "a" da Constituição, é definido como a pessoa que realize operações relativas à circulação de mercadorias; importadores de bens de qualquer natureza; prestadores de serviços de transportes interestadual e intermunicipal; e prestadores de serviço de comunicação.

Os tributos que recaem sobre o consumo, segundo D'Araujo[13]:

> têm como uma de suas principais características a repercussão econômica de seu ônus através da cadeia de consumo, de modo que o responsável por arcar com seu custo acaba sendo o último elo dessa corrente: o consumidor final. Assim, cria-se uma cisão entre o responsável por recolher o tributo e aquele que arca economicamente com a exação, a qual passa a integrar o custo do produto enquanto seu preço.

Nesse contexto, conforme Gassen, o Estado contribui para que a matriz tributária apresente altos índices de regressividade. Pessoas de baixo poder aquisitivo contribuem

---

[11] CARRAZZA. Roque Antonio. **ICMS.** 17ª ed.São Paulo:Malheiros Editores Ltda, 2015, p.44.
[12] GASSEN, Valcir. T**ributação na origem e destino**. São Paulo: Editora Saraiva, 2013, p.111.
[13] D'ARAUJO. Pedro Julio Sales. A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir da nossa realidade econômica, política e social. Dissertação mestrado. 2015. UnB.

proporcionalmente mais, sem que venham a receber benefícios fiscais do Estado. A injustiça fiscal fica claramente exposta nos impostos sobre o consumo, onde todos pagam o mesmo imposto de ICMS, por exemplo, não importando se a renda da pessoa é mínima ou vultosa.

Tal questão de grande importância passa desapercebida da população brasileira, devido, em grande parte, ao artifício do seu modo de inclusão indireta nos preços das mercadorias e da nomenclatura "imposto sobre a circulação" dado ao ICMS, de maneira que o consumidor final não tenha noção do quanto de ICMS está pagando embutido no preço final da aquisição consumerista.

Trata-se do fenômeno da repercussão econômica do tributo, classificado como direto e indireto.

> Tributo direto ocorre quando o contribuinte, sujeito passivo da obrigação tributária, não pode, ou não tem como transferir o ônus do pagamento a um terceiro, ou seja, o tributo é devido, tanto de direito quanto de fato, pela mesma pessoa. Tributo indireto, por sua vez, ocorre quando o sujeito passivo, que deve de 'direito' não é o que paga. O primeiro é visto como o contribuinte de direito , o segundo como contribuinte de fato . Um recolhe o tributo e repassa o encargo financeiro ao outro.[14]

Dessa forma, o contribuinte final arca com os tributos sobre o consumo e serviços do ICMS, que se encontra embutido no preço final da aquisição para consumo, sem que haja muita transparência na distinção entre o preço próprio da mercadoria ou serviço e o valor pago pela tributação incidente.

Cabe destacar que numa Republica Federativa, como a do Brasil, compete aos Estados e ao Distrito Federal arrecadarem e fiscalizarem o imposto sobre operações relativas à circulação das mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Além da legislação estadual e distrital instituidora do imposto, aplica-se ao ICMS a Lei Complementar nº 87/96, que estabelece normas gerais; a Lei Complementar nº 24/75, que trata dos convênios interestaduais do ICMS; a Resolução 22/89 do Senado Federal, que dispõe sobre a alíquota do ICMS, nas operações e prestações interestaduais; a Resolução 95/96 do Senado Federal estabelecendo alíquota de 4% (quatro por cento) na prestação de transporte aéreo interestadual de passageiro, carga e mala postal.[15]

---

[14] GASSEN, Valcir. T**ributação na origem e destino**. São Paulo: Editora Saraiva, 2013, p.60.
[15] CORNÉLIO, Fernanda Marques. **Direito Tributário.** Salvador: Editora JusPodium, 2014, p.216.

Cumpre destacar que o ICMS tem seu lançamento, que é o montante a recolher após ocorrido o fato gerador, feito por homologação. Conforme o professor Carraza: "O lançamento por homologação é aquele em que o próprio contribuinte aplica a lei tributária ao caso concreto, recolhendo a quantia devida (art. 150, caput, do CTN). A administração fazendária limita-se a averiguar a regularidade dos cálculos e os pagamentos efetuados."[16]

Nesse contexto, levanta-se a questão da jurisdição estadual relativa à tributação do ICMS, relevante na discussão sobre as relações entre os Estados-membros, ponto a ser discutido a seguir, tributação na origem e/ou no destino.

1.1.2 A TRIBUTAÇÃO DO COMERCIO NA ORIGEM E/OU NO DESTINO

A questão da tributação na origem e/ou no destino inclui a titularidade sobre a arrecadação dos tributos sobre o consumo, se o Estado-membro que produziu determinada mercadoria terá o poder de tributá-la, recebendo seu valor, ou se este será arrecadado no Estado em que for efetivamente 'consumida' a referida mercadoria.[17]Cabe ainda acrescentar que o tributo pode ser dividido, parte para o Estado de origem e parte para o Estado de destino, como veremos adiante.

Sabendo-se que a matéria trata do âmbito territorial, que abrange desde unidades dentro de um país ou Estado Federado até Estados soberanos pertencentes ou não a blocos econômicos, o princípio da tributação é o jurisdicional de tributação exclusiva no Estado de origem ou de destino.

"Entende-se por princípio jurisdicional de tributação no Estado de origem a tributação feita no Estado em que as mercadorias são produzidas... e neste mesmo Estado se tributa."[18] Já a tributação no Estado de destino geralmente acontece se o produto não for tributado no Estado de origem, caso contrário não haverá o gravame no Estado de destino. Considera-se assim a origem como produção e o destino como consumo.

Dessa maneira, além do princípio da jurisdicionalidade, encontra-se também o princípio da territorialidade, normalmente ligado à nacionalidade, que não será objeto de estudo neste trabalho.

---

[16] CARRAZZA. Roque Antonio. **ICMS.** 17ª ed.São Paulo:Malheiros Editores Ltda, 2015, p.719-722.
[17] GASSEN, Valcir. T**ributação na origem e destino**. São Paulo: Editora Saraiva, 2013, p.57.
[18] GASSEN, Valcir. idem, 2013, p.62-63.

Nesse contexto, vale ressaltar as operações comerciais interestaduais, sobretudo as que destinavam bens a consumidor final não contribuinte (pessoas físicas) até o ano de 2015 e sofreram alterações após vigência da EC 87/2015 e do Protocolo CONFAZ 93. Anteriormente, o ICMS era recolhido integralmente no Estado de origem das mercadorias, pelo remetente, calculado sobre a alíquota interna disciplinada para a venda aos consumidores dentro de cada Estado-membro. Em 2016, o valor que era único, pago no Estado de origem, passou a ser dividido entre os Estados de origem (ICMS interestadual) e o de destino (ICMS DIFAL) da operação tributada, na proporção estabelecida em lei até 2019, devendo ser recolhido na data do fato gerador, pelo remetente.

No caso de consumidor final contribuinte, inscrito no órgão fazendário do Estado, não houve alteração da tributação do diferencial de alíquota. Sobre a aquisição de bens para consumo ou ativo fixo, aplica-se a alíquota própria do Estado de origem para operações interestaduais, restando ao Estado de destino receber o diferencial de alíquota – (DIFAL), definido conforme abaixo.

O que é o cálculo de diferencial de alíquota?

Uma empresa, dentre as suas diversas aquisições de mercadorias, pode vir a adquirir mercadorias para consumo ou ativo fixo oriundas de outros Estados. Nesse caso, há necessidade de se calcular o valor do diferencial de alíquota a ser recolhido pelo adquirente no Estado de destino, após a tributação na origem à alíquota interestadual. A apuração do valor do diferencial de alíquota, a ser pago pelo destinatário, consiste na diferença entre o valor calculado pela incidência da alíquota interna do destino sobre o valor da mercadoria e o valor destacado na origem pela incidência da alíquota interestadual sobre o mesmo valor . (Vide ANEXO 1). O valor resultante da diferença levantada, quando da entrada da mercadoria no estado destinatário, deverá ser recolhido como ICMS - Diferencial de Alíquota. Esse procedimento sofreu alteração em 2016, como será visto adiante no texto.

Para melhor entender as mudanças ocorridas e a criação do ICMS DIFAL, segue abaixo o artigo 155, § 2º, VII e VIII, da Constituição Federal, antes e depois da alteração promovida pela EC 87/2015:

Antes

> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal Instituir impostos sobre:(...)
> §2° 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;...

Depois

> 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-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;

O ICMS DIFAL, disposto na Emenda Consitucional acima, criou a figura do não contribuinte, ao lado da figura do contribuinte do ICMS, definidos abaixo:

> 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 comunicações, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.
> Não contribuinte é a pessoa física ou jurídica, que adquire o(s) produto(s) em questão para seu uso próprio ou para integrar o seu permanente, ou seja, sem o intuito comercial e ainda não exerça as atividades sujeitas ao ICMS.[19]

Nesse contexto, o ICMS incidente no comércio interestadual, de forma geral, possui pontos (alíquotas) que estão além da esfera exclusiva dos Estados-membros, por submeterem-se à competência dada ao Senado Federal pela Lei maior, conforme descrito a seguir.

1.1.3 ICMS – A ALÍQUOTA NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS

Para o estudo sobre o ICMS interestadual dentro do território brasileiro, necessário esclarecer que a alíquota do ICMS "é o critério legal, normalmente expresso em porcentagem, que, conjuntado a base de cálculo, permite discernir o quantum debeatur (quantia devida, a título de tributo)"[20]. A responsabilidade sobre tal alíquota é atribuída pela Constituição ao

---

[19] DEPARTAMENTO FISCAL: **18 – ICMS NOVAS REGRAS 2016**. Disponível em : < http:// www.youtube.com> Acesso em junho de 2016.
[20] CARRAZZA. Roque Antonio. **ICMS.** 17ª ed.São Paulo:Malheiros Editores Ltda, 2015, p.107.

poder legislativo, especificamente ao Senado Federal, como representante dos Estados, que compõem a Federação no Congresso Nacional.

Esse desiderato está expresso na Carta Constitucional no art 155,§ 2º, IV:

> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal Instituir impostos sobre:
> (...)
> §2° 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 aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação.

Vale salientar que o Senado Federal também tem a atribuição de fixar as alíquotas mínimas e máximas para as operações internas de cada Estado-membro e do Distrito Federal, visando uniformizar a exigência do imposto em toda a Federação e evitar conflitos entre entes interessados na cobrança do ICMS. As alíquotas internas de cada Estado não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais, conforme disposto na Constituição. Tais dispositivos estão respectivamente disciplinados no art. 155, § 2º, V e VI da CF/88.

Nessa matéria, encontra-se na Lei maior a disciplina sobre o instituto do diferencial de alíquota para operações interestaduais de venda de mercadorias ao consumidor final, assentadas no art 155, § 2º, VII (verbis):

> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal Instituir impostos sobre:
> (...)
> §2° 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) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;
> b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

Assim, a edição da Resolução nº 22/1989 do Senado Federal estabeleceu a alíquota interestadual aplicada às operações de vendas, recolhidas na origem, inclusive nas destinadas a contribuinte final; se originada da região sul e sudeste, é de 7% para destinatários no Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Estado do Espírito Santo, e se os destinatários forem da própria região Sul ou Sudeste, a alíquota será de 12%. Entretanto, se a origem das mercadorias for de

Estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, mais Espirito Santo a alíquota será sempre única de 12%.

As regiões brasileiras são compostas pelos seguintes Estados:

Região Norte: Estados do Acre, Amapá, Amazonas, Pará, Rondônia, Roraima e Tocantins.

Região Nordeste: Estados do Maranhão, Piauí, Ceará, Rio Grande do Norte, Paraíba, Pernanbuco, Alagoas, Sergipe e Bahia.

Região Centro-Oeste: Estados de Goiás, Mato Grosso, Mato Grossso do Sul e Distrito Federal.

Região Sudeste: Estados de Minas Gerais, São Paulo e Rio de Janeiro. O Espirito Santo obteve condições especiais como os estados das regiões Norte, Nordeste ou Centro-Oeste.

Região Sul: Estados de Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul.

As alíquotas interestaduais em vigor, aplicadas para as operações interestaduais entre contribuintes e, a partir de 2016, a não contribuintes, ou consumidores finais; resulta na apuração da diferença entre a alíquota interestadual de origem e a alíquota interna, que será cobrada pelo Estado- membro destinatário, quando a mercadoria se destinar a contribuinte na condição de consumidor. Anteriormente, o ICMS das operações com não contribuinte resultava apenas da alíquota interna do Estado de origem, nada mais, conforme legislação constitucional vigente. Nesse último caso, houve muitas reclamações de empresários de que operações feitas através do comércio eletrônico – E-commerce, estavam burlando o pagamento do imposto devido, o que chamou a atenção para acelerar as atuais mudanças.

Para esclarecer melhor, as alíquotas internas dos Estados-membros em vigor no ano de 2016 são as seguintes:

a) Estado do Rio de Janeiro: 19%;

b) Estados do Paraná, São Pulo, Minas Gerais, Amazonas, Amapá, Bahia, Distrito Federal, Maranhão, Paraíba, Pernambuco, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Sergipe e Tocantins: 18%;

c) Rondônia: 17,5 %

c) demais Estados: 17%.

Obs: Vide ANEXO 1.

Importante ainda ressaltar que as alíquotas podem variar para vários produtos, e o quadro acima abrange aproximadamente 90% das mercadorias negociadas no comércio brasileiro.

Assim, vale reprisar que o artigo 155 da Constituição Federal, ao tratar do ICMS – diferencial de alíquota, no § 2º incisos VII e VIII, precrevia que as vendas interestaduais a consumidor final sofreriam incidência da alíquota interestadual se o destinatário fosse contribuinte do imposto (inscrito no Estado), ficando a cargo do Estado destinatário a diferença entre a alíquota interna e a interestadual (diferencial de alíquota); no caso de destinatário não contribuinte (pessoa física), a venda seria tributada unicamente pela alíquota interna do Estado de origem. Dessa forma era tratado o diferencial de alíquota nas operações interestaduais, inclusive no comércio eletrônico, até o final de 2015, alterado em 2016 pela EC 87/2015.

Cabe destacar que a contribuição para o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza (FCEP), acrescentada às alíquotas internas e interestaduais, foi reativada na Emenda Constitucional 87/2015, onerando ainda mais o consumidor final. Criada através da Emenda Constitucional nº 31/2000, posta na ADCT, art. 82 da Constituição Federal, teve sua vigência adiada por prazo indeterminado pela EC nº 67/2010. Entretanto, após a entrada em vigor da EC 87/2015, a contribuição ao FCEP ressurgiu com força, sendo acrescentada ao cálculo do tributo devido nas novas operações interestaduais a consumidores finais, em alíquotas que na maioria dos Estados é de 2% (dois por cento), a ser recolhido para o Estado de destino[21]. (vide ANEXO 2).

A situação tributária da venda interestadual de mercadorias aos consumidores finais, portanto, passou a chamar a atenção dos empresários convencionais concorrentes e das autoridades, especialmente frente à expansão das telecomunicações e da venda de aparelhos eletrônicos, que impulsionaram o E-commerce ou comércio eletrônico, como veremos a seguir.

---

[21] PICCOLI, Karin Rose Mussi Botelho. **O ICMS sobre o comercio eletrônico – As polêmicas geradas pela EC nº 87/2015.** São Paulo**:** IOB SAGE, 2015. p.88.

PARTE 2. O COMÉRCIO ELETRÔNICO

Os tributos incidentes sobre o consumo respondem por mais da metade da arrecadação brasileira, com destaque para o ICMS, recolhido de forma indireta pelos consumidores. Desse modo, devido ao percentual das alíquotas, há significativo encarecimento dos bens e serviços no mercado, resultando na redução da demanda, com consequências negativas sobre a produção de bens e ofertas de emprego, afetando o crescimento econômico do país.[22]

Por sua vez, desde o final do século XX, ocorreu uma série de eventos e descobertas que transformaram a vida no planeta. Surgiu a Web mundial abrindo caminhos para os cidadãos do mundo através de textos, imagens e sons, disponíveis a qualquer usuário do sistema em qualquer momento e em todo lugar. Adicionalmente, conforme Almeida,[23]a Internet passou a conectar um conjunto de redes de computadores, comunicando praticamente todos os países do globo.

A variedade de características e finalidades da internet, como ferramentas de comunicação digital, constituem-se como pressupostos ou paradigmas das transformações em nossas relações sociais, que podem ser visualizadas pelo atual estágio classificatório das ondas da Sociedade Digital, conforme leciona Almeida.[24]

> A primeira onda é a chamada Sociedade da Informação. Constantemente, as pessoas acessam a Internet, enviam mensagens de correio eletrônico, participam de redes digitais de relacionamento e entretenimento, procuram a leitura de jornais (informação), recebem documentos, com intuito profissional ou social. A segunda onda é a denominada Sociedade do Conhecimento, onde as pessoas agregam aos assuntos informacionais o conhecimento adequado destes novos fenômenos digitais. Os recursos em linha, em grande parte gratuitos, fornecem uma riqueza de informações, que ao serem trabalhadas criticamente, passam a gerar conhecimento. Em continuidade, a terceira onda é o Comércio Eletrônico, ou e-commerce, formado por aqueles que passaram a agregar as informações e conhecimento aos domínios do mercado, ao comercializarem produtos de informática, da internet, provisionarem

---

[22] MARIA, Elizabeth de Jesus, Alvaro Luchiezi Jr. (org.). Tributação no Brasil – em busca da justiça fiscal. Brasilia:Sindifisco, 2010. p.139.
[23] ALMEIDA, Daniel Freire e. A tributação do comércio eletrônico nos Estados Unidos da América e na União Européia. São Paulo:Almedina, 2015.p.27.
[24] ALMEIDA, Daniel Freire e. Idem. 2015.p.43.

> cursos, praticarem o Comércio Eletrônico, contratos eletrônicos, negociações, transações "online" no mercado financeiro, entre muitas outras atividades comerciais. Como a internet começa a exigir um tratamento global, a chamada Governança na Internet inicia uma quarta onda, aquela onde países, Organizações Internacionais e grupos de trabalho procuram discutir e estabelecer políticas e formas de governança em escala global para a Internet e Comércio Eletrônico.

Assim, existe um lugar chamado ciberespaço, uma terra sem fronteiras, "onde todos os povos do mundo podem ser interligados como se fossem moradores da mesma cidade", formando a denominada sociedade digital, segundo Almeida.

Nesse caminho, Comércio Eletrônico é o conjunto de transações realizadas mediante técnicas e sistemas que se apóiam na utilização de computadores, que se comunicam através da Internet, por meio de modem. Popularmente, o termo é empregado, em contraposição ao comércio tradicional, que é aquele realizado sem a interferência de equipamentos eletrônicos. A caracterização jurídica do comércio eletrônico é o transporte de mensagens entre fornecedor e consumidor.[25]

Dessa forma, a rede mundial de computadores, internet, é o meio utilizado para as transações, quer seja o bem entregue na própria rede, de forma digitalizada, quer a entrega seja feita por meios não-eletrônicos (correios, transportadora, etc).

Desse modo, "a Internet permite uma outra maneira de alcançar os consumidores; pela melhora na comunicação com seus clientes; mais eficiência nas relações de vendas com clientes; e mais atratividade nos seus mercados." Além disso, o comércio eletrônico pode apresentar uma estratégia muito competitiva como:

> proporcionar vantagens de custos; permitir diferenciação de seus produtos e serviços; possibilitar um melhor relacionamento com clientes; permitir a entrada mais fácil em alguns mercados; possibilitar o estabelecimento de barreiras de entrada; auxiliar a introdução de produtos substitutos; tornar mais fácil a eliminação de intermediários; facilitar o surgimento de novos intermediários que adicionem valor através de informação e permitir novas estratégias competitivas com uso de sua tecnologia.[26]

A utilização da Internet produz efeitos diretos na empresa, reduzindo significativamente os custos de comercialização, distribuição e serviços a clientes.

---

[25] FONSECA, Alberico Santos. **ICMS no comércio eletrônico**. Disponível em <http://www.fap-pb.edu.br/instituto/arquivos/artigo_icms_comercio_eletronico_alberico_fonseca.pdf > Acesso em junho de 2016

[26] VASCONCELLOS Eduardo (coord.). **E-commerce nas empresas brasileiras.** São Paulo : Atlas, 2005. p.

“A redução de custos pela gestão otimizada permite melhores preços, melhor competitividade e, por conseguinte, o afastamento de empresas que não souberam ambientar-se neste paradigma, inclusive porque possibilita constante desintermediação”.[27]

No comércio eletrônico encontramos uma profunda modificação na estrutura comercial, devido à conjunção entre práticas mercantis e prestação de serviços, tudo feito através de uma empresa que efetua a venda de produtos, mercadorias ou serviços por meio da internet , isto é, pela utilização de uma infra-estrutura digital.

.

2.1. O COMERCIO ELETRONICO DIRETO E INDIRETO

Neste novo ambiente de mercado que surgiu com a Internet: o comercio eletrônico caracteriza-se pela comunicação feita por meio eletrônico e em consequência pode ser classificado como direto e indireto. Se a encomenda do bem é feita através de meios eletrônicos, e a entrega é feita por meios tradicionais, como, por exemplo, envio postal, essa operação é denominada de comércio eletrônico do tipo indireto. O comércio eletrônico indireto é parecido com aquele realizado por fax ou telefone, sendo certo que, nessa modalidade, somente o contrato de compra e venda é celebrado pela Internet, já que a entrega da mercadoria se dá por meios tradicionais.[28]

Quando, entretanto, a aquisição ou encomenda é feita por meios eletrônicos e a entrega é também feita eletronicamente, está-se diante do comércio eletrônico direto. Desse modo, empregar-se-á o termo comércio eletrônico, como gênero, referindo-se ao meio pelo qual é celebrado o negócio jurídico. No comércio eletrônico direto, a entrega é feita eletronicamente, de um ponto a outro, sem limitações de ordem geográfica. Tem-se, portanto, que no comércio eletrônico direto a ocorrência do fato gerador é de dificil fiscalização. Assim, para melhor delimitar o tema, as questões relativas ao comércio eletrônico direto não serão objeto de estudo do presente trabalho, ficando delimitado ao comércio eletrônico indireto.

---

[27] ALMEIDA, Daniel Freire e. A tributação do comércio eletrônico nos Estados Unidos da América e na União Européia. São Paulo:Almedina, 2015.p.37.

[28] FONSECA, Alberico Santos. **ICMS no comércio eletrônico**. Disponível em <http://www.fap-pb.edu.br/instituto/arquivos/artigo_icms_comercio_eletronico_alberico_fonseca.pdf > Acesso em junho de 2016

2.2 O CONTRATO REALIZADO NA INTERNET

Os contratos eletrônicos são oriundos de manifestações de duas partes por meio de transmissão eletrônica de dados, tais como troca de emails ou preenchimentos de modelos de contrato em páginas da Internet. "O que diferencia um contrato eletrônico é apenas a sua forma, sendo certo que, de resto, em nada se diferenciam dos demais contratos tradicionais, mormente no que pertine aos requisitos de validade. Assim, a capacidade das partes é requisito indispensável à validade da avença, sendo certo que, a averiguação de tal requisito, em se tratando de acesso à rede mundial de computadores fica bastante prejudicada, em virtude da dificuldade em se identificar as partes."[29] Tal óbice deve ser vencido com a evolução da tecnologia.

"Contrato é o acordo de duas ou mais vontades, na conformidade da ordem jurídica, destinado a estabelecer uma regulamentação de interesse entre as partes, com escopo de adquirir, modificar ou extinguir relações jurídicas de natureza patrimonial", conceitua Toniello.

Observando a teoria geral dos contratos, despontam os princípios gerais do direito contratual. O primeiro deles é a autonomia da vontade, que se revela de duas maneiras: "pela liberdade de negociar o conteúdo do contrato e estabelecer direitos e deveres recíprocos, e pela liberdade de escolher a modalidade de contrato que atenda as necessidades do negócio." Outro princípio do direito dos contratos é o da força obrigatória dos contratos, que é a base que sustenta todo o direito contratual. "O contrato faz lei entre as partes", e não pode ser alterado unilateralmente pelas partes ou por terceiros. Em seguida, o princípio da relatividade dos contratos sustenta que "ninguém pode adquirir direitos ou assumir deveres contra a sua vontade, razão pela qual o contrato não pode afetar terceiros, estranhos ao negócio." Por fim, o princípio da boa-fé dos contratos, que estabelece que "os contratantes deverão agir com lealdade, honestidade, probidade e confiança recíprocas durante a relação contratual", até mesmo nas fases iniciais e preliminares.[30]

No que diz respeito ao objeto do contrato, a exemplo dos contratos tradicionais, os contratos eletrônicos devem ter objetos lícitos, possíveis e determinados ou determináveis. Já

---

[29]FONSECA, Alberico Santos. **ICMS no comércio eletrônico**. Disponível em <http://www.fap-pb.edu.br/instituto/arquivos/artigo_icms_comercio_eletronico_alberico_fonseca.pdf > Acesso em junho de 2016

[30] TONIELLO, Vitor Bonini. Direito Civil para concursos de técnico e analista. 3º ed. Salvador: Jus Podium, 2015. p. 257-258.

no que toca à forma, vige o princípio da liberdade de forma, assim, salvo vedações expressas em sentido contrário, o contrato eletrônico deve ser reputado como válido, qualquer que seja a forma. Quanto à manifestação de vontade das partes para a celebração de contratos virtuais, a manifestação do elemento volitivo se dá, normalmente, por meio de comandos informáticos e a sua transmissão mediante o envio de impulsos elétricos ordenados por meio da rede de computadores. Ainda com respeito à manifestação de vontade, a Lei Modelo do Comércio Eletrônico da UNCITRAL (United Nations Commission on Internacional Trade Law), órgão das Nações Unidas para o comércio internacional, indica que não deve ser discriminada uma manifestação de vontade porque é transmitida por meio eletrônico. No mesmo sentido, o art. 112, do atual Código Civil Brasileiro ressalta ainda mais a importância da manifestação de vontade sobre a linguagem em que ela é impressa.

2.3 A TRIBUTAÇÃO DO COMERCIO ELETRÔNICO NO BRASIL

Conforme relata Saccol[31], "estima-se que hoje (2003) no Brasil tenha 17,5 milhões de usuários da Internet e o Comércio Eletrônico movimentou, em 2002, 1.845 bilhões de dólares no mundo todo, e no Brasil, 5,1 bilhões, com previsão de movimentar cerca de 21,9 bilhões até 2005 (E-consulting, 2003)". Recentemente, conforme dados na internet, foi divulgada a evolução do valor das vendas no varejo digital do E-commerce no país desde 2011; em 2011- vendas de R$ 18,7 bilhões; 2012 – R$ 22,5 bilhões; 2013 – R$ 28,8 bilhões; 2014 – R$ 35,8 bilhões e em 2015 – R$ 41,3 bilhões.[32] O uso da Internet tem se tornado de grande importância para as empresas, seja no uso interno ou interorganizacional, ligando vendedores e clientes, possibilitando interação e transações em tempo real, em diferentes formas, tais como B2C (Business-to-Consumer), negocios com consumidores, e o B2B (Business-to-Business), negócios entre empresários.

Assim, ao lado das grandes potencialidades e grandes oportunidades que se encontra na Internet, há implicações na sociedade diante das profundas modificações de comportamento individual e coletivo, que envolvem também problemas legais, dentre eles o de tributação das operações comerciais.

---

[31] SACCOL, Amarolinda Costa Zanela. Alinhamento estratégico da utilização da Internet e do comécio eletrônico: os casos magazine Luiza e Fleury. In: VASCONCELLOS, Eduardo (Coord.). E-Commerce nas Empresas brasileiras. São Paulo: Atlas, 2005.p 120.

[32] OS NÚMEROS DO MERCADO DE e-COMMERCE. Disponível em : < http:// www.profissionaldeecommerce.com.br > Acesso em junho de 2016.

Face ao surgimento de inúmeras empresas emergentes, produtos novos estão surgindo a cada dia e novas maneiras e costumes são estabelecidos nas relações comerciais.

No Brasil, as autoridades verificaram que a forte expansão do comércio eletrônico precisava de regulação. Conforme Almeida: "a tributação é uma forma de regulação", e através do CONFAZ elaborou o Protocolo ICMS nº 21/2011 e, posteriormente, a Emenda Constitucional nº 87/2015.

Destaca-se ainda que, por regulamentação estadual, todas as mercadorias enviadas por meio do correio e/ou transportadora para fora do estado devem ser acompanhadas obrigatoriamente da Nota Fiscal, seja a venda direcionada às Pessoas Físicas ou Jurídicas. As mercadorias enviadas sem a Nota Fiscal poderão ser apreendidas pela fiscalização tributária federal e/ou estadual.

Em reunião do Confaz, no intuito de alcançar o comércio a consumidores finais, visando especialmente o comercio eletrônico, foi aprovado o Protocolo ICMS nº 21, publicado no Diário Oficial da União de 07.04.2011, do qual aderiram apenas 20 unidades da Federação, que concordaram com o documento.

2.4 O PROTOCOLO ICMS nº 21/2011.

Buscando aumento da arrecadação do ICMS, diante da expansão dos meios eletrônicos e da crescente venda de aparelhos celulares e computadores, foi assinado o acordo no Conselho Fazendário - CONFAZ consubstanciado no Protocolo nº 21/2011, subscrito basicamente pelos Estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, que "estabelecia uma forma diferenciada de arrecadação do ICMS, dividindo o valor incidente entre Estado remetente e Estado destinatário"[33], diferentemente do que dispunha a norma constitucional, em que o ICMS era recolhido unicamente no Estado de origem. "Os Estados de São Paulo, Paraná, Rio de Janeiro, Minas Gerais, Santa Catarina, Rio Grande do Sul e Amazonas não assinaram o referido acordo"[34], vez que a cobrança do ICMS na origem era mais benéfico aos cofres desses Estados, conforme disposto no art. 155, § 2º, incisos VII e VIII da Constituição Federal (verbis), até 2015:

> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal Instituir impostos sobre:(...)
> §2° O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

---

[33] i PICCOLI, Karin Rose Mussi Botelho. **O ICMS sobre o comercio eletrônico – As polêmicas geradas pela EC nº 87/2015.** São Paulo**:** IOB SAGE, 2015. p.33.
[34] PICCOLI, Karin Rose Mussi Botelho. Idem p.34.

> (...)
> 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;...

Nesse contexto, o Protocolo 21 estabelecia na cláusula primeira "que o ICMS incidente nas vendas interestaduais não presenciais seria dividido entre a unidade federada de origem e de destino. A cláusula segunda determinava que o estabelecimento remetente seria o responsável pela retenção e recolhimento do imposto em favor da UF de destino."[35]

Assim, algumas polêmicas foram geradas. Houve bitributação por haver estado não signatário do Protocolo, criou-se nova hipótese de incidência (contribuinte não inscrito no Estado de destino) e procedimento diferente do previsto na Constituição Federal, enfim faltou a operacionalização dos procedimentos e violou o princípio da legalidade tributária, conforme leciona Piccoli.

O protocolo 21/2011 foi objeto de diversas ações, destacando-se entre elas o Recurso Extraordinário nº 680.089/SE e as Ações Diretas de Inconstitucionalidade - ADI 4.628, proposta pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC) e a ADI 4.713, proposta pela Confederação Nacional da Indústria.

No Recurso Extraordinário citado, a relatoria coube ao ministro Gilmar Mendes, que reconheceu a repercussão geral do tema e concedeu medida cautelar com efeitos modulados ex-nunc para a data da decisão, conforme pode ser visto na Ementa a seguir:

> RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 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 MERCADORIA. REPERCUSSÃO GERAL. ARTIGO 155, § 2º, VII, B, DA CONSITUIÇÃO FEDERAL. QUESTÃO DE FUNDO SIMILAR À TRATADA NA ADI 4628. RELEVÂNCIA DA MATÉRIA E TRANSCENDÊNCIA DE INTERESSES. MANIFESTAÇÃO PELA EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL DA QUESTÃO CONSTITUCIONAL.

Cabe ainda acrescentar que em decisão da ADI 4.565, proposta pelo Conselho Federal da Ordem dos advogados do Brasil – CFOAB, referente à legislação do Estado do

---

[35] PICCOLI, Karin Rose Mussi Botelho. Idem p.34.

Piauí, foi concedida liminar pelo Ministro Joaquim Barbosa, entendendo que havia violação do pacto federativo, "destacando-se que o e-commerce tem agravado as distorções dos princípios da neutralidade e o Pacto Federativo."[36]

Depois de tudo, a decisão final suspendeu a vigência do Protocolo ICMS nº 21/2011 em 17.09.2014, acórdão publicado no Diário de Justiça em 24.11.2014, com efeitos ex-nunc.

A partir de então a questão continuou a ser discutida pelo Governo Federal, que reelaborou a Proposta de Emenda Constitucional (PEC) nº 197/2012, visando alcançar o comércio eletrônico através da constitucionalização da nova sistemática da cobrança do ICMS em operação interestadual, promovendo a alteração do art. 155 § 2º da Constituição Federal.

O resultado, após aprovação pelas duas casas do Congresso Nacional por quorum qualificado, foi a Emenda Constitucional nº 87/2015, que será tratada a seguir.

---

[36] PICCOLI, Karin Rose Mussi Botelho. **O ICMS sobre o comercio eletrônico – As polêmicas geradas pela EC nº 87/2015.** São Paulo**:** IOB SAGE, 2015.p.41.

PARTE 3 – A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015.

Após promulgação da Emenda Constitucional nº 87/2015, em 17 de abril de 2015, instituída com o intuito de acabar a guerra fiscal entre os Estados membros da Federação e criar uma adequada redistribuição da receita de arrecadação do ICMS[37], todas as Unidades da Federação tiveram que correr para atualizar sua legislação, já que a previsão para a entrada em vigor da nova legislação foi prevista para 1º de janeiro de 2016 e alcançou de maneira geral o comércio interestadual feito aos consumidores finais.

Assim, o texto constitucional passou a dispor o seguinte:

> 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-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."

---

[37] PICCOLI, Karin Rose Mussi Botelho. Idem. p.49.

Desse modo, paulatinamente, ao longo de alguns anos, haverá o deslocamento do imposto da origem para o destino, exigindo que o empresário recolha antecipadamente o imposto ou faça seu cadastramento nos Estados em que atuar, no caso de recolhimento mensal. Além disso, para a repartição do ICMS será necessário conhecimento das normas tributárias do Estado de destino.

Cabe destacar que através do Convênio 93/2015 (ANEXO 3), o Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ tratou dos procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final do ICMS, localizado em outra unidade federada. Abaixo, a Cláusula nona do Convênio, o ponto mais polêmico do instrumento:

> **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).***

Após a publicação do Convênio, levantaram-se várias dúvidas sobre os aspectos práticos da nova forma de tributação do ICMS, o novo diferencial de alíquota – ICMS DIFAL, culminando na ineficácia da clásula nona por decisão liminar judicial.

3.1 MUDANÇAS DA TRIBUTAÇÃO NO CONSUMO DO COMERCIO INTERESTADUAL

Com a entrada em vigor da Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015, a tributação do ICMS incidente sobre a venda ao consumidor final sofreu mudanças significativas. Anteriormente, havia comentários de que a venda feita pela internet a consumidor final não era sequer tributada, ocasionando a concorrência desleal entre o comércio local e o comércio eletrônico interestadual, uma das razões da presente alteração.

É importante ressaltar que no comércio eletrônico há predominância de empresas enquadradas na sistemática do Simples Nacional, conforme informações do SEBRAE.[38]

Como visto no Convênio (ANEXO 3), diante das alíquotas de cada um dos 26 Estados e do Distrito Federal (ANEXO 1), os procedimentos da venda interestadual ao consumidor final ficou mais complexa, em especial no cálculo do diferencial de alíquota – DIFAL, que ao longo dos anos de 2016 a 2018 será repartido entre o Estado de origem e o Estado de destino, até que em 2019 será totalmente revertido para o Estado de destino, conforme art. 99 da ADCT da Constituição Federal.

Assim, para demonstrar a complexidade dos cálculos para apuração do ICMS, apresenta-se a seguir os cálculos de uma venda feita por empresa do Simples Nacional, no ano de 2016, para um consumidor final:

Venda feita por empresa Simples Nacional do Distrito Federal ao consumidor final localizado no Estado de Minas Gerais, no valor de R$2.000,00 (dois mil reais), calculado conforme § 1º, do art. 13, da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

CALCULO do ICMS – origem e destino - ano de 2016.

Alíquota predominante na venda interestadual – 12% (alíquota ME = 1,25%)

Alíquota interna do Estado de destino.....18% - VIDE ANEXO 1

ICMS do Estado de origem 12%.(usado pelo Simples para cálculo) = 240,00

Calculo do ICMS DIFAL

2.000,00 – 240,00 = 1.760,00

1760,00/1- 20% (18% + 2% fundo pobreza) - VIDE ANEXO 2

1760,00/0,8 = 2.200,00

2.200,00 x 20% = 440,00

440,00 - 240,00 = 200,00 = VALOR total a repartir (2016 = 60% e 40% c/ FCEP)

A seguir, calcular o Fundo Combate a Pobreza - 2% = 44,00.(Estado de destino)

ICMS DIFAL = 200,00 – 44,00 = 156,00

Reapartição 2016 - 60% = 93,60 (origem) e 40%=62,40 (destino)

Observa-se que a parcela do Estado de origem não será recolhida pela empresa optante do Simples Nacional, que é fixada por tabela própria do Simples Nacional para

[38] Dados obtidos na ADI 5464

recolhimentos mensais. Os demais pagamentos deverão ser feitos nota a nota, ou mensalmente, se o Estado de destino criar meios para que haja o recolhimento mensal.

Como descrito no Convênio 93, foram criadas quatro bases de operações de cálculo tributário – uma, de aplicação da alíquota interestadual; outra, diferencial de alíquota partilha para o estado de origem; a terceira, diferencial de alíquota partilha para o estado de destino e a quarta, destinada ao Fundo de Combate à Erradicação da Pobreza.

Dessa forma, o ICMS- DIFAL sobre a venda a consumidor final sobrecarregou de maneira acentuada o setor contábil, e que, em muitos casos, não há possibilidade de assessoria para as pequenas empresas do Simples Nacional devido aos custos. Diante disso, representantes dos empresários do Simples Nacional, em especial do Comercio eletrônico, questionaram judicialmente as mudanças.

Nesse sentido, houve questionamento judicial por discordância dos dispositivos legais, razão de diversas constestações que culminaram em Ações Diretas de inconsitucionalidade junto ao Supremo Tribunal Federal.

3.2 A EC 87/2015 E O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Diante da quantidade de mudanças criadas pela legislação para as empresas do Simples Nacional, a Associação Brasileira de Comércio Eletrônico – ABCOMM interpôs Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI 5469, com pedido de Medida Cautelar de urgência.

Dentre as várias questões levantadas, destaca-se a que se refere à cláusula nona do CONVÊNIO CONFAZ 93, anteriormente citada.

O dispositivo ofende ao art. 146, III, “a”, da Constituição Federal, cabendo à lei complementar definir contribuintes do ICMS. Assim, não poderia o convênio simplesmente incluir como contribuintes as empresas optantes do Simples Nacional. Acrescenta-se ainda que “os contribuintes do Simples podem considerar inexigível a nova cobrança de ICMS instituída pelo Convênio 93”, em razão de total desarmonia com a Lei Complementar nº 123/06, notadamente com seu art. 1º, § 6º. Sustenta que o texto constitucional “determina que

deve incentivar-se o desenvolvimento das microempresas, inclusive, buscando a simplificação das obrigações tributárias destes contribuintes.”[39]

O Convênio (ANEXO 3) “ao contrário de simplificar o sistema arrecadatório tributário imposto aos optantes do simples, complica e onera a atividade destes empresários de forma estrondosa”. Houve aumento de carga tributária, necessidade de o contribuinte buscar grande número de informações para recolhimento do diferencial de alíquotas, de pesquisar a respeito das guias de cada legislação estadual e de requerer incrição estadual em cada Estado para o qual remeta mercadorias. Houve violação do tratamento diferenciado às pequenas empresas e do dever de incentivar suas atividades, da isonomia tributária, da proibição de confisco, da não cumulatividade do ICMS, da necessidade de lei, da capacidade contributiva e da uniformidade geográfica.

Assevera que o “fumus bonis iuris“ está presente na ofensa aos princípios da legalidade e da tipicidade tributária, “quando o CONFAZ ao normatizar e inovar em matéria específica de competência de lei complementar, cria base de cálculo e atribui a condição de contribuinte, sem qualquer autorização legal”[40]. O convênio impugnado criou quatro bases de cálculo diversas para o ICMS relativo ao comércio interestadual de bens ou de serviços para o consumidor final; criou base de cálculo para a incidência do diferencial de alíquotas, tratou da partilha da receita entre os estados de origem e de destino; tratou da base de cálculo aplicada ao fundo de amparo à pobreza e definiu os contribuintes da operação.

O “periculum in mora” está vinculado “à busca da manutenção da ordem econômica e financeira nacional, tendo por fim principal a busca da segurança jurídica do sistema tributário nacional”. O Fisco deveria “disponibilizar ao contribuinte um sistema simples de pesquisa de alíquotas, de forma unificada”. Para cumprir o convênio, o pequeno empresário necessita de ótimo capital de giro, de contratar pessoal qualificado, de pagar imposto antecipadamente e de emitir guias diversas para cada Estado. Conforme dados do SEBRAE Nacional, refere haver no Brasil 6,4 milhões de estabelecimentos, dos quais 99% são microempresas e empresas de pequeno porte, responsáveis por 52% dos empregos com carteira assinada no setor privado. Acrescentou-se ainda que houve violação da função social

---

[39] BRASIL. **Supremo Tribunal Federal.** Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 5469. Disponível em <www.stf.jus.br> Acesso em maio de 2016.

[40] BRASIL. **Supremo Tribunal Federal.** Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 5469. Disponível em <www.stf.jus.br> Acesso em maio de 2016.

da propriedade, “pois o que o Convênio 93 tem instigado é que as empresas fechem suas portas e deixem de operar”.

Diante das razões acima, e de alegada ofensa ao tratamento tributário diferenciado e favorecido para microempresas e empresas de pequeno porte optantes do Simples Nacional é que se pediu medida cautelar, presente a razão da urgência.

Outro processo que merece atenção por ser relevante é o da ADI 5464 MC/DF.

Destaca-se pela importância a ADI 5464 MC/DF, cujo relator também é o Ministro Toffoli. Interposta pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – CFOAB, tendo como objeto a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015 do CONFAZ, alegou que houve ofensa ao art. 97 do Código Tributário Nacional e às disposições da Lei Complementar nº 123/06. Sustentou que o CONFAZ não poderia determinar aplicação do convênio em debate às microempresas e às empresas de pequeno porte optantes do Simples Nacional, em razão da ausência de lei complementar e de norma constitucional nesse sentido.

Expôs que, no regime tributário da LC nº 123/06, criado para dar tratamento diferenciado e favorecido àquelas empresas, os tributos são calculados “mediante aplicação de uma alíquota única incidente sobre a receita bruta mensal e, posteriormente, o produto da arrecadação é partilhado entre os entes tributantes.” Além disso, não haveria a incidência de ICMS “em cada operação de venda realizada, mas sim um fato gerador único verificado no final de cada mês-calendário.” Defendeu, ainda, que esse diploma limitava o poder de tributar e evitava surpresas em desfavor do contribuinte.

Asseverou que “o CONFAZ alterou de forma profunda a sistemática de recolhimento do ICMS, inclusive para os pequenos negócios do Simples Nacional.” Nessa concepção, a norma questionada desprestigia as empresas optantes do Simples Nacional e afeta desfavoravelmente essas empresas, além de ensejar, em face delas, a cobrança do denominado diferencial de alíquota. Segundo sua óptica, não houve o atendimento das disposições constitucionais que estabelecem às microempresas e às empresas pequenas o direito à cobrança tributária unificada.

Sustenta o autor que a alteração da tributação relativa ao ICMS das empresas optantes do Simples Nacional depende de lei complementar. Alude que novas obrigações acessórias para tais empresas “somente poderiam ter sido instituídas na forma do artigo 1º, § 3º da LC nº 123/2006, cujo desrespeito leva a sua inexigibilidade (§ 6º do mesmo artigo)”. Ademais, afirma não ser possível a cobrança do citado diferencial de alíquotas em razão do

princípio da uniformidade geográfica. Da sua perspectiva, a norma enfrentada afeta difusamente a economia nacional e beneficia um reduzido número de contribuintes.

No tocante à concessão de medida liminar, menciona haver risco de "perecimento do próprio direito, no caso, de que os contribuintes do SIMPLES NACIONAL percam competitividade e cessem suas atividades". Ressalta que o ato em questão está em vigor desde 1º/01/16. Refere que a norma questionada traz variados impactos como: acúmulo de créditos de ICMS, pois o convênio permite ao remetente compensar "os créditos de ICMS apenas com o imposto devido ao Estado de origem"; aumento do valor da operação, já que o ICMS não recuperado e o ICMS devido ao Estado de destino serão incorporados ao custo da operação; violação da não cumulatividade, pois o convênio determina a partilha gradual do correspondente ao diferencial de alíquotas entre o Estado de origem e de destino para, em 2019, ser integralmente recolhido para o Estado de destino; violação do princípio da legalidade, em razão da existência de reserva de lei complementar para dispor sobre tratamento tributário diferenciado e favorecido às microempresas e às empresas de pequeno porte; dificuldade em relação à precificação e à oferta das mercadorias, pois, "na metodologia de cálculo do imposto devido para o Estado de destino, o remetente deverá levar em consideração a alíquota interna aplicada naquela UF, assim como a alíquota interestadual cabível na operação"; relevante incremento de oneração relativa ao cumprimento de obrigações acessórias, em razão da "inevitável necessidade de parametrização dos sistemas eletrônicos das empresas e incremento da burocracia referente ao imposto". Aplicado o rito do art. 10, caput, da Lei nº 9.868/99, foi intimado o órgão requerido (CONFAZ), para prestar as necessárias informações a respeito do que contido na inicial, nas pessoas do Senhor Ministro de Estado da Fazenda e dos Senhores Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal, no prazo comum de cinco dias e sucessivamente, no prazo de três dias (art. 10, § 1º, Lei nº 9.868/99), ao Advogado-Geral da União e ao Procurador-Geral da República. Por intermédio da Petição nº 4.512/2016, protocolada em 11/2/16, o autor requer a juntada dos seguintes documentos: a) Parecer PGFN/CAT nº 1.226/2015; b) Estudo do Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícia e Informações e Pesquisas do Estado de São Paulo (SESCON); c) Carta PRESDI nº 011, de 4 de fevereiro de 2016 do SEBRAE, encaminhada ao Presidente do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, contendo informações sobre os impactos do Convênio nº 93/2015, para os pequenos negócios, principalmente do setor de comércio eletrônico.

O Ministro Toffoli, ao analisar ADI 5464, assim decidiu:

> Como relatado, diante da plausibilidade da alegada ofensa ao tratamento tributário diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte optantes do Simples Nacional e dos riscos aduzidos pelo autor, entendi ser o caso de exame da medida cautelar requerida, motivo pelo qual apliquei o rito previsto no art. 10 da Lei nº 8.689/89, determinando a oitiva de todos os integrantes do CONFAZ, da Advocacia Geral da União e do Ministério Público Federal.
> .....
> Examinados os elementos havidos nos autos – considerando a relevância do caso e que a impugnada cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015 se encontra em vigor desde 1º de janeiro de 2016 –, em caráter excepcional examino, monocraticamente, ad referendum do Plenário, o pedido de medida cautelar, sem a audiência dos órgãos ou das autoridades das quais emanou a norma, conforme precedentes desta Corte, tais como: ADPF nº 130/DF-MC, Rel. Min. Ayres Britto, DJ de 27/2/08; ADI nº 4.307/DF-MC, Rel. Min. Cármen Lúcia, DJ de 8/10/09; ADI nº 4.598/DF-MC, Rel. Min. Luiz Fux , DJe de 1º/8/11; ADI nº 4.638/DF-MC, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ de 1º/2/12; ADI nº 4.705/DF-MC, Rel. Min. Joaquim Barbosa , DJ de 1º/2/12; ADI nº 4.635-MC, Rel. Min. Celso de Mello , DJ de 5/1/12; ADI nº 4.917-MC, Rel. Min. Cármen Lúcia, DJ de 21/3/13; e ADI nº 5.184-MC, Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 9/12/14. Presentes os requisitos do fumus boni iuris e do periculum in mora para a concessão da medida cautelar. Inicialmente, registro que o Convênio ICMS nº 93/2015 como um todo é objeto de questionamento na ADI nº 5469/DF, também sob minha relatoria. Os elementos até então colacionados, no entanto, permitem a concessão de liminar, ad referendum do plenário, tão somente em relação à cláusula nona do referido convênio, objeto da presente ação direta. A cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015, a pretexto de regulamentar as normas introduzidas pela Emenda Constitucional nº 87/2015, ao determinar a aplicação das disposições do convênio aos contribuintes optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e pelas 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, acabou por invadir campo próprio de lei complementar, incorrendo em patente vício de inconstitucionalidade.

O Ministro considerou que a matéria exige exame aprofundado diante do que veio a estabelecer o Convenio ICMS 93/ 2015, e que assistiria razão ao peticionário, mediante comprovação da controvérsia dos dispositivos postos frente aos dispositivos em vigor, suficiente para que fosse concedida medida liminar aos autores da ação.

Analisou o teor dos incisos VII e VIII, alíneas a e b, do art. 155, § 2º, da Constituição Federal, com a redação dada pela EC nº 87/2015:

> "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;(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
> (...)
> § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
> (…)

> 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;(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)
> a) (revogada); (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)
> b) (revogada); (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)
> 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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)
> a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)
> b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)."

O ministro tratou da alteração que alterou profundamente a sistemática de recolhimento do ICMS.

> Pela redação originária dos referidos dispositivos constitucionais, a alíquota interestadual somente seria adotada, em relação às operações e prestações que destinassem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, quando o destinatário fosse contribuinte do imposto, hipótese em que caberia ao estado da localização do destinatário o imposto correspondente entre a alíquota interna e a interestadual. Caso o destinatário não fosse contribuinte do imposto, adotava-se a alíquota interna. Nesse contexto é que foi firmado o Protocolo ICMS nº 21, de 1º de abril de 2011, do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), declarado inconstitucional pelo Plenário da Corte nos autos da ADI nº 4.628/DF, Rel. Min. Luiz Fux. Referido protocolo, ao determinar que o estabelecimento remetente seria o responsável pela retenção e pelo recolhimento do ICMS em favor da unidade federada destinatária, colidia frontalmente com a sistemática constitucional prevista pelo art. 155, § 2º, VII, alínea b, bem como com o art. 150, incisos IV e V, da Constituição.
> Já o Convênio ICMS nº 93/2015, ora em discussão, adveio com a finalidade de regulamentar a nova EC nº 87/2015, a qual, ao alterar as redações dos incisos VII e VIII do art. 155, § 2º, da Constituição Federal, e ao incluir as alíneas a e b nesse inciso, determinou a adoção da alíquota interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, e dispôs caber ao estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do estado destinatário e a alíquota interestadual. Além disso, atribuiu-se ao remetente, quando o destinatário não for o contribuinte do imposto, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente ao citado diferencial de alíquotas, cabendo o recolhimento ao destinatário quando ele for contribuinte do imposto.

Nesta parte, o Ministro passa a questionar o art. 146, III, d, da Constituição Federal, sobre a definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte. Cita o art. 146:

> "Art. 146. Cabe à lei complementar:
> (...)
> III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
> (...)
> d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.
> Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:
> I - será opcional para o contribuinte;
> II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;
> III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;
> IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes."

Desse modo, o Ministro interpretou que cabe a lei complementar – e não a convênio interestadual – "estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, o que inclui regimes especiais ou simplificados de certos tributos, como o ICMS (art. 146, III, d, da CF/88, incluído pela EC nº 42/03)."

A Carta Federal também possibilita a essa lei complementar "instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios", observando-se, além de outras condições, "a facultativa adesão do contribuinte, o recolhimento unificado e centralizado bem como a imediata distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados, vedada qualquer retenção ou condicionamento (art. 146, parágrafo único, III, da CF/88, incluído pela EC nº 42/03)."

E "por ocasião do julgamento do RE nº 627.543/RS, anotei que o Simples Nacional surgiu da premente necessidade de se fazer com que o sistema tributário nacional concretizasse as diretrizes constitucionais do favorecimento às microempresas e às empresas de pequeno porte".

Nesse contexto foi promulgada a Lei Complementar nº 123/06, a qual estabeleceu normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado a essas

empresas no âmbito dos Poderes da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, especialmente no que se refere:

> I - à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias;
> II - ao cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias, inclusive obrigações acessórias;
> III - ao acesso a crédito e ao mercado, inclusive quanto à preferência nas aquisições de bens e serviços pelos Poderes Públicos, à tecnologia, ao associativismo e às regras de inclusão (art. 1º da Lei Complementar nº 123/06).
>
> Ressaltei no voto que proferi no citado recurso extraordinário que o conjunto dos dispositivos constitucionais que versam sobre o tratamento favorecido para microempresas e empresas de pequeno porte, traduzem, para além de razões jurídicas, questões econômicas e sociais ligadas à necessidade de se conferirem condições justas e igualitárias de competição para essas empresas. Anotei, ainda, que o tratamento favorecido determinado pelo constituinte não importa em desoneração das obrigações fiscais, devendo o regime simplificado afigurar-se como uma adequação da carga tributária às particularidades do microempreendedor. Dentro desse quadro jurídico especial, o microempreendedor, no tocante ao ICMS, nem sempre se submeterá a todas as regras gerais do imposto previstas no texto constitucional. No caso, a LC nº 123/06, que instituiu o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e pelas Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional -, trata de maneira distinta as empresas optantes desse regime em relação ao tratamento constitucional geral atinente ao denominado diferencial de alíquotas de ICMS referente às operações de saída interestadual de bens ou de serviços a consumidor final não contribuinte. Esse imposto, nessa situação, integra o próprio regime especial e unificado de arrecadação instituído pelo citado diploma. Nesse sentido, essas empresas não necessitam de recolhê-lo separadamente. A norma questionada, todavia, contraria esse específico tratamento tributário diferenciado e favorecido. Isso porque ela acaba determinando às empresas optantes do Simples Nacional, quando remetentes de bem ou prestadoras de serviço, o recolhimento do diferencial de alíquotas em relação às operações e às prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em outra unidade federada. O simples fato de a Emenda Constitucional nº 87/2015 não ter feito qualquer referência ou exceção à situação dos optantes do SIMPLES NACIONAL não autoriza o entendimento externado pelos estados e pelo Distrito Federal por meio da cláusula nona do Convênio nº 93/2015.

O Ministro ressaltou que a Carta Magna consagra o tratamento jurídico diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, conforme arts. 179 e 170, inciso IX, prevendo no âmbito tributário que lei complementar defina esse tratamento, o que inclui regimes especiais ou simplificados, no caso do ICMS (Constituição Federal, art. 146, III, d), não tendo havido qualquer modificação dessa previsão constitucional com o advento da Emenda Constitucional nº 87/2015.

> Corroborando esse entendimento, destaco as seguintes passagens do Parecer PGFN/CAT nº 1226/2015 (juntado pela autora), elaborado em razão de consulta realizada pelo Estado do Paraná relativamente à Proposta de Convênio ICMS nº 66/2015, da qual se originou a norma em tela:
>
> (...)
>
> "25. Com efeito, ao lado da regência constitucional dos tributos, a Carta Magna consagra o tratamento jurídico diferenciado e favorecido para as microempresas e as empresas de pequeno porte, conforme artigos 179 e 170, inciso IX, prevendo, no âmbito tributário, que lei complementar defina este tratamento, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do ICMS (Constituição, artigo 146, III, 'd'), não tendo havido qualquer modificação desta previsão constitucional com o advento da Emenda Constitucional nº 87.
>
> (…)
>
> 27. Com fulcro nesta previsão, foi editada a Lei Complementar nº 123, de 2006, que disciplina, dentre outras coisas, o Simples Nacional, cuja sistemática é excludente do pagamento de diferencial de alíquota na saída interestadual geral de bens e serviços promovida por empresas optantes desta sistemática.
>
> (…)
>
> 30. Em caso semelhante, em que se questionava o princípio da não cumulatividade excepcionado pela legislação do Simples, o Supremo Tribunal Federal assim se orientou, verbis: 'Esta Suprema Corte firmou orientação quanto à incompetência do Poder Judiciário para criação de benefícios fiscais. Por outro lado, toda a argumentação da agravante se volta à preservação da neutralidade do IPI pela não cumulatividade, sem versar sobre o fundamento constitucional especifico aplicável ao quadro, que é a racionalidade própria do tratamento diferenciado às micro e às pequenas empresas (art. 146, III, d da Constituição). Agravo regimental ao qual se nega provimento'. (STF, RE n° 488.455 AgR/PR, Relator Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, Julgamento 25/09/2012, publicação DJe- 214 DIVULG 29-10-2012 PUBLIC 30-10-2012-grifos nossos).
>
> 31. Constata-se que o referido precedente jurisprudencial encaminhou a solução da questão pelo critério da especialidade das normas, correspondente ao brocardo lex specialis derogat generali.
>
> 32. Ademais, considerou a unidade do Texto Constitucional e a coesão das normas, inclusive porque 'a constituição deve ser interpretada de forma a evitar contradições (antinomias, antagonismos) entre as suas normas'. (…)
>
> 33. Há que se acrescentar que, ainda que se entenda que os artigos 179, 170, inciso IX e 146, inciso, alínea d, da Constituição não têm o caráter de especialidade, seria inafastável a interpretação da Carta Constitucional segundo ponderação de princípios.
>
> 34. Efetivamente, se é verdade que a Emenda Constitucional nº 87 privilegiou o princípio de equilíbrio da distribuição da receita tributária entre os entes federados, promovendo a repartição entre a origem e o destino na hipótese em análise, não menos verídico é que a Carta Constitucional consagra o tratamento jurídico diferenciado e favorecido para as microempresas e as empresas de pequeno porte em diversos artigos.
>
> 35. Ora, em se entendendo aplicável a Emenda Constitucional nº 87 aos optantes do Simples Nacional, não haverá, relativamente a eles, mera repartição de receita do

> ICMS entre as unidades da federação de origem e destino das operações nesta sistemática, mas concreto aumento de carga tributária, já que a responsabilidade pelo recolhimento do diferencial de alíquota é do remetente.
> (...)
> Pelo exposto e considerando a orientação que vem sendo adotada pelo Supremo Tribunal Federal - ao qual incumbe interpretar em definitivo a Constituição -, pode-se concluir que a Cláusula Nona da Proposta de Convênio 66/2015, ao determinar a extensão da sistemática da Emenda Constitucional nº 87 aos optantes do Simples Nacional, adentra no campo material de incidência da respectiva lei complementar disciplinadora, pois, como visto, a nova ordem constitucional não tem aplicabilidade direta a estes contribuintes."
>
> 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.

> "Ademais, conforme o 'Estudo sobre a alteração do Convênio CONFAZ 93/2015 para as empresas do Simples Nacional e RPA', elaborado pelo SESCON-SP (ANEXO 2), verifica-se o aumento expressivo da carga tributária recolhida pelas empresas do Simples Nacional.... O que se extrai desta documentação é que a imposição das novas regras do ICMS às empresas que optaram ao Simples Nacional é uma ameaça à sobrevivência dessas empresas, relatando, em várias reportagens encaminhadas, o fechamento dos pequenos negócios brasileiros.... A esmagadora maioria dessas empresas (micro e pequenas empresas optantes pelo Regime do Simples Nacional) não está preparada para essa mudança e não tem condições financeiras de se adaptar a ela, eis que gigantes do setor já chegaram a 'investir' mais de R$ 1.000.000,00 apenas em sistemas e adaptações para atendimento das novas regras. (Ofício 1901/2016 Camara.net. p. 6)".

Pelo exposto, "a cláusula nona do Convênio ICMS 93, a pretexto de regulamentar as normas introduzidas pela Emenda Constitucional 87/2015,... acabou por invadir campo próprio de lei complementar, incorrendo em patente vício de inconstitucionalidade".

A decisão foi publicada em 17 de fevereiro 2016, concedendo a liminar para tornar sem efeito a cláusula nona do Convênio ICMS 93.

CONCLUSÃO

O diferencial de alíquota do ICMS, até o advento da EC 87/2015, era matéria tratada por cada um dos Estados membros, no âmbito de seu território, conforme incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal.

A nova legislação criou o diferencial de alíquota – ICMS-DIFAL ao tratar da destinação interestadual de bens e serviços a consumidor final. Entretanto, outras duas modalidades de diferencial de alíquota, que já existiam anteriormente, ainda permanecem. Uma delas tributa o contribuinte, comerciante cadastrado no ICMS do Estado, que adquire mercadoria para o consumo ou ativo fixo, chamado ICMS – diferencial de alíquota, cujo imposto deve ser recolhido sobre a diferença entre a alíquota interna e a interestadual e devido na entrada da mercadoria. Outra, que tributa antecipadamente o ICMS das empresas do Simples Nacional nas aquisições de mercadorias, devendo recolher, a título de antecipação de imposto, o valor resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, devido na entrada de mercadoria destinada a industrialização ou comercialização ou na utilização de serviço, em operação ou prestação oriunda de outra unidade da Federação.

Desse modo, encontram-se atualmente em vigência no Brasil três diferentes modalidades de tributação do diferencial de alíquota; o ICMS – diferencial de alíquota, o ICMS – antecipação e o ICMS DIFAL, criado pela Emenda Constitucional nº 87/2015.

O ICMS DIFAL, vigente desde janeiro de 2016, é o mais complexo porque, para o cálculo do imposto a recolher, exige conhecimento da alíquota do imposto do produto em outro Estado e a porcentagem do Fundo de combate e erradicação da Pobreza do Estado destinatário (vide ANEXO 2). Além disso, é necessário verificar a repartição do imposto entre os Estados de origem e destino na proporção legal do ano em curso. Após os cálculos do ICMS a ser recolhido, caso a empresa não seja cadastrada no Estado destinatário, deverá fazer o recolhimento do imposto devido, na data do fato gerador, em duas guias: uma relativa ao

ICMS proporcional do Estado de destino, e outra para o recolhimento do FCEP do Estado de destino.

Nesse contexto, as empresas de pequeno e médio porte, enquadradas na sistemática do Simples Nacional, incluídas pela legislação – cláusula nona do Convênio CONFAZ ICMS 93, e que deveriam ter tratamento diferenciado, nos termos do art. 146, III, "d"; art. 170, IX e art. 179 da Constituição Federal, submeteram-se indevidamente à lei de menor hierarquia. Não poderia, portanto, o Convênio incluir as empresas optantes do Simples Nacional como contribuintes de mesmo grau das demais.

Além disso, os contribuintes do Simples Nacional podem considerar inexigível a nova cobrança de ICMS instituída pelo Convênio, em razão de total desarmonia com a Lei Complementar nº 123/06, notadamente com seu art. 1º, § 6º.

O texto constitucional "determina que deve incentivar-se o desenvolvimento das microempresas, inclusive, buscando a simplificação das obrigações tributárias destes contribuintes."

Cabe ressaltar ainda, que até o ano de 2019, o ICMS – DIFAL deverá ser dividido entre o Estado de origem e de destino, em proporções que mudam a cada ano, até ser totalmente recolhido para o Estado destinatário em 2019.

A situação provocada para as pequenas empresas, após vigência da nova legislação, segue cartilha dos estudos do IBGE, obtidos por Gaiger[41], em que "o impacto causado pelo fechamento das grandes empresas é proporcionalmente maior e potencialmente mais drástico do que aquele provocado pelo das menores. Se há então motivos para estimular as pequenas empresas, talvez não deva ser para que cresçam e adquiram a desejada estabilidade das maiores empresas."

De tudo exposto, é possível constatar que não houve intenção de buscar a equidade das relaçoes comerciais entre pequenas e grandes empresas, mas dificultar e encarecer essas operações menores destinadas a consumidor não contribuinte, permitindo que as grandes empresas ocupem o espaço das pequenas, especialmente no campo do comercio eletrônico, onde atualmente predominam empresas do Simples Nacional.

Como visto acima, vê-se que a inclusão do Simples Nacional no ICMS DIFAL foi feita sem que houvesse um estudo aprofundado da legalidade e dos efeitos sobre as pequenas e médias empresas, de tal forma que, através da Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI

---

[41] GAIGER, Luiz Inácio. **Relações entre equidade e viabilidade nos empreendimentos solidários**. Disponível em : < http:// www.scielo.br> Acesso em julho de 2016.

5464, o Ministro Toffoli acatou os argumentos fundamentados sobre a questão e decidiu favoravelmente quanto à medida cautelar para suspender a cobrança do ICMS-DIFAL das empresas enquadradas na sistemática do Simples Nacional.

Dentre os argumentos da decisão destacam-se o que afirma que "à Constituição dispõe caber a lei complementar – e não a convênio interestadual – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte". E o de que "a Lei Complementar 87/1996, que trata do ICMS, não dispõe sobre a base de cálculo aplicada ao consumidor final da forma descrita no Convênio 93, que criou quatro bases para estas operações – uma para aplicação da alíquota interestadual, outra diferencial de alíquota partilha para o estado de origem, a terceira diferencial de alíquota partilha para o estado de destino e a quarta destinada ao Fundo de Amparo à Pobreza".

Diante de tudo exposto, pelas discussões e decisões a respeito do ICMS-DIFAL incidente sobre as operações feitas por pequenas e médias empresas, ficou bastante evidente a dificuldade imposta para o cálculo e recolhimento do imposto. Na maioria dos casos, torna-se inviável o comércio interestadual feito ao consumidor final, pelo aumento dos custos que penaliza gravemente as pequenas empresas do Simples Nacional que hoje operam através da Internet.

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

ALMEIDA, Daniel Freire e. **A tributação do comércio eletrônico nos Estados Unidos da América e na União Européia**. São Paulo: Editora Almedina Brasil, 2015.

BECKER.Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2013.

BRASIL. **Constituição Federal**, de 05 de outubro de 1988.

BRASIL. **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.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal.** Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 5464. Disponível em <www.stf.jus.br> Acesso em maio de 2016.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal.** Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 5469. Disponível <www.stf.jus.br> Acesso em maio de 2016.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17ª ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2015.

CONFAZ. **Convênio ICMS 93**, de 17 de setembro de 2015.

CORNÉLIO, Fernanda Marques. **Direito Tributário.** Salvador: Editora JusPodium, 2014.

CURSO DEPARTAMENTO FISCAL. **Tabelas 1 e 2**. Disponível em : <https://mega.nz/#!eQwnyLpS!kRmAQ1coEcDql7VSpzaIH4mV9gj2qtr5R9P-v8x7KqU > Acesso em junho de 2016.

D'ARAUJO. Pedro Julio Sales. **A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir da nossa realidade econômica, política e social.** Dissertação mestrado. 2015. UnB.

DEPARTAMENTO FISCAL: **18 – ICMS novas regras 2016**. Disponível em : < http:// www.youtube. com> Acesso em junho de 2016.

FONSECA, Alberico Santos. **ICMS no comércio eletrônico**. Disponível em <http://www.fappb.edu.br/instituto/arquivos/artigo_icms_comercio_eletronico_alberico_fonseca.pdf > Acesso em junho de 2016.

GAIGER, Luiz Inácio. **Relações entre equidade e viabilidade nos empreendimentos solidários**. Disponível em : < http:// www.scielo.br> Acesso em julho de 2016.

GASSEN, Valcir. **A tributação do consumo**. Florianópolis: Editora Momento Atual, 2004.

GASSEN, Valcir. T**ributação na origem e destino**. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.

HARADA, Kyioshi. **Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Atlas, 2010.

MARIA, Elizabeth de Jesus, Alvaro Luchiezi Jr. (org.). **Tributação no Brasil – em busca da justiça fiscal.** Brasilia:Sindifisco, 2010.

PICCOLI, Karin Rose Mussi Botelho. **O ICMS sobre o comercio eletrônico – As polêmicas geradas pela EC nº 87/2015.** São Paulo**:** IOB SAGE, 2015.

TONIELLO, Vitor Bonini. **Direito Civil para concursos de técnico e analista**. 3º ed. Salvador: Jus Podium, 2015.

VASCONCELLOS Eduardo (coord.). **E-commerce nas empresas brasileiras.** São Paulo : Atlas, 2005.

TABELA DE ALÍQUOTAS DO ICMS - INTERNAS E INTERESTADUAIS ANO 2016

Alíquotas internas ICMS	DESTINO - 2016																										
	AC	AL	AM	AP	BA	CE	DF	ES	GO	MA	MT	MS	MG	PA	PB	PR	PE	PI	RN	RS	RJ	RO	RR	SC	SP	SE	TO	IMP
ORIGEM																												
AC	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
AL	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
AM	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
AP	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
BA	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
CE	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
DF	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
ES	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
GO	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
MA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
MT	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
MS	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
MG	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	18	7	7	12	7	7	7	12	12	7	7	12	12	7	7	4
PA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
PB	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
PR	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	18	7	7	7	12	12	7	7	12	12	7	7	4
PE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
PI	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
RN	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	4
RS	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	18	12	7	7	12	12	7	7	4
RJ	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12	19	7	7	12	12	7	7	4
RO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17,5	12	12	12	12	12	4
RR	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	4
SC	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12	12	7	7	17	12	7	7	4
SP	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12	12	7	7	12	18	7	7	4
SE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	4
TO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	4
IMP	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4

Vigências diferenciadas:

Amapá (AP): vigência a partir de 01/02/2016, por meio da Lei 1.949/2015

Amazonas (AM): vigência a partir de 06/01/2016, por meio da Lei Complementar 158/2015

Bahia (BA): vigência a partir de 10/03/2016 por meio da Lei 13.461/2015

Rio Grande do Norte (RN): vigência a partir de 28/01/2016 por meio da Lei 9.991/2015

Rondônia (RO): vigência a partir de 20/03/2016 por meio da Lei 3.699/2015

ANEXO 2

PERCENTUAIS DO FCEP - FUNDO DE COMBATE E ERRADICAÇÃO DA POBREZA		
UF	**Perc. FCEP**	**Base Legal**
Acre	0,00%	-
Alagoas	de 1% a 2%	Lei nº 6.558/2004
Amapá	0,00%	-
Amazonas	0,00%	-
Bahia	2,00%	Lei nº 7.988/2001
Ceará	2,00%	Lei Comp. nº37/2003
Distrito Federal	2,00%	Lei nº 4.220/2008
Espírito Santo	2,00%	Lei Comp. nº 336/2005
Goiás	2% e 5%	Lei nº 14.469/2003
Maranhão	2,00%	Lei nº 8.205/2004
Mato Grosso	2,00%	Lei Comp. nº 144/2003
Mato Grosso do Sul	2,00%	Lei nº 3.337/2006
Minas Gerais	2,00%	Lei nº 19.978/2011
Pará	0,00%	-
Paraíba	2,00%	Lei nº 7.611/2004
Paraná	2,00%	Lei nº 18.573/2015
Pernambuco	2,00%	Lei nº 12.523/2003
Piauí	2,00%	Lei nº 5.622/2006
Rio de Janeiro	de 1% a 5%	Lei nº 4.056/2002
Rio Grande do Norte	2,00%	Lei nº 261/2003
Rio Grande do Sul	2,00%	Lei nº 14.742/2015
Rondônia	2,00%	Lei Comp. nº 842/2015
Roraima	0,00%	-
Santa Cararina	0,00%	-
Sergipe	2,00%	Lei nº 4.731/2002
São Paulo	2,00%	Lei nº 16.006/2015
Tocantins	2,00%	Lei nº 3.015/2015

ANEXO 3

CONVENIO CONFAZ 93

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 ás 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 aposto 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.