

FUNDAÇÃO DE ENSINO “EURÍPIDES SOARES DA ROCHA”
CENTRO UNIVERSITÁRIO EURÍPIDES DE MARÍLIA – UNIVEM
CURSO DE BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**CAROLINE DOS SANTOS CATELLI
JULIANA OGATA DA SILVA BRAGA**

**O IMPACTO CAUSADO PELA EMENDA CONSTITUCIONAL N°
87/2015 NAS EMPRESAS DE COMÉRCIO ELETRÔNICO**

MARÍLIA
2016

CAROLINE DOS SANTOS CATELLI
JULIANA OGATA DA SILVA BRAGA

O IMPACTO CAUSADO PELA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015
NAS EMPRESAS DE COMÉRCIO ELETRÔNICO

Trabalho de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Fundação de Ensino “Eurípedes Soares da Rocha”, mantenedora do Centro Universitário Eurípedes de Marília – UNIVEM, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora:
Prof. Me. CLARISSA CHAGAS SANCHES
MONASSA

MARÍLIA
2016

Catelli, Caroline dos Santos; Braga, Juliana Ogata da Silva
O impacto causado pela Emenda Constitucional nº 87/2015
nas empresas de comércio eletrônico / Catelli, Caroline dos Santos;
Braga, Juliana Ogata da Silva; orientadora: Prof. Me. Clarissa Chagas
Sanches Monassa. Marília, SP: [s.n.], 2016.

73 f.

Trabalho de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) -
Curso de Ciências Contábeis da Fundação de Ensino “Eurípides
Soares da Rocha”, mantenedora do Centro Universitário Eurípides de
Marília - UNIVEM, Marília, 2016.

1. ICMS. 2. E-COMMERCE. 3. EC 87/2015
CDD: 341.39632



FUNDAÇÃO DE ENSINO "EURÍPIDES SOARES DA ROCHA"
Mantenedora do Centro Universitário Eurípidos de Marília - UNIVEM
Curso de Ciências Contábeis.

Caroline dos Santos Catelli - 52592-8
Juliana Ogata da Silva Braga - 52854-4

TÍTULO "O Impacto Causado Pela Emenda Constitucional Nº 87/2015 nas
Empresas de Comércio Eletrônico"

Banca examinadora do Trabalho de Curso apresentada ao Programa de Graduação em Ciências
Contábeis da UNIVEM, F.E.E.S.R, para obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Nota: 10.0

ORIENTADOR: 
Clarissa Chagas Sanches Monassa

1º EXAMINADOR: 
Rogério Canaciro

2º EXAMINADOR: 
Sergio Stopato Arruda

Marília, 29 de novembro de 2016.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente gostaria de agradecer à Deus, que me deu forças para terminar esta graduação e também por ter me dado uma família maravilhosa. Um agradecimento especial ao meu Pai, Ednei Catelli e a minha mãe Irene Catelli que batalharam muito para que eu concluísse meus planos.

Meus irmãos Jéssica e Marcelo, meus sinceros agradecimentos, vocês são um presente de Deus na minha vida, assim como meu sobrinho Pedro, uma criança encanadora, que realçava a felicidade dos meus dias. Sem minha família, com certeza eu não teria conseguido.

Quero agradecer também as minhas tias Marlene, Iracema, Marcia, Aurea, Zilda e ao meu tio Aparecido, vocês me incentivaram muito e contribuíram muito para meu futuro.

Caroline Catelli

Agradeço primeiramente à Deus, pela vida e por ter me dado a oportunidade diária de ir em busca dos meus sonhos e ideais, além de ter colocado pessoas extremamente especiais em meu caminho.

À minha mãe, por ter sido sempre o meu maior exemplo e por ter me ensinado a acreditar, ter disciplina e buscar com todas as forças ser melhor a cada dia.

Ao meu filho Pedro, que com seu sorriso ilumina minha vida desde que nasceu. Me dá forças para continuar sempre buscando o melhor pra nós.

Agradeço ao meu amor e melhor amigo, Ricardo Sabatine, que desde o início da nossa história me incentivou e apoiou, em todas as situações possíveis.

Meus agradecimentos aos amigos de sempre e às amigadas que fiz na faculdade, que tornaram o caminho mais leve e divertido.

E por fim, meus sinceros agradecimentos a todos os professores que participaram dessa jornada, que me inspiraram, proporcionaram conhecimento e despertaram em mim a busca pelo saber. Todos, sem exceção contribuíram com algum ensinamento, que com certeza levarei sempre comigo, por toda a vida.

Juliana Ogata

CATELLI, Caroline dos Santos; BRAGA, Juliana Ogata da Silva. **O impacto causado pela Emenda Constitucional nº 87/2015 nas empresas de comércio**. 2016. 73 f. Trabalho de Curso. (Bacharelado em Ciências Contábeis) - Centro Universitário Eurípides de Marília, Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, Marília, 2016.

RESUMO

Este trabalho tem por finalidade fazer uma análise da Emenda Constitucional nº 87/2015, que trouxe mudanças significativas na forma de recolhimento do ICMS em operações de vendas interestaduais para consumidor final não contribuinte do imposto. Tal emenda foi criada com o intuito de diminuir a guerra fiscal entre os Estados, tendo em vista que havia uma desigualdade na arrecadação do ICMS devido à localização das empresas, pois todo o imposto arrecadado se destinava ao Estado de origem da mercadoria. Sob uma perspectiva prático-teórica buscou-se analisar os impactos causados nas empresas de comércio eletrônico, considerando que se trata de um mercado em ascensão e, embora as mudanças englobem todos os segmentos de empresas, o e-commerce foi o mais impactado com a alteração da legislação. A fim de entender as mudanças no cálculo do ICMS, este estudo utilizou-se de uma demonstração prática, além da análise da legislação vigente, bem como das referências bibliográficas para o levantamento de dados.

Palavras chave: ICMS, E-COMMERCE, EC 87/2015.

CATELLI, Caroline dos Santos; BRAGA, Juliana Ogata da Silva. **O impacto causado pela Emenda Constitucional nº 87/2015 nas empresas de comércio**. 2016. 73 f. Trabalho de Curso. (Bacharelado em Ciências Contábeis) - Centro Universitário Eurípides de Marília, Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, Marília, 2016.

ABSTRACT

This study aims to analyze the Constitutional Amendment 87/2015, which brought significant changes in the way the ICMS on interstate sales operations to final consumers not taxpayer. This amendment was created in order to reduce the fiscal war between states, given that there was inequality in the collection of ICMS due to the location of businesses, for all the tax collected was for the State of origin of goods. From a practical-theoretical perspective sought to analyze the impacts on e-commerce companies, given that it is a growing market and although the changes involve all segments of business, e-commerce was the most impacted with the change in legislation. In order to understand the changes in the calculation of ICMS, this study used a practical demonstration, as well as analysis of current legislation and the references for the data collection.

Keywords: ICMS, E-COMMERCE, EC 87/2015.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Evolução dos e-consumidores	25
Figura 2 - Evolução do faturamento no e-commerce	26
Figura 3 - Localização das empresas de comércio eletrônico	26
Figura 4 - Ranking dos Estados em número de empresas virtuais	27
Figura 5 - Emissão da GNRE – UF favorecida	44
Figura 6 - Emissão da GNRE – Código de receita	44
Figura 7 - Modelo de GNRE	45
Figura 8 - Emissão de DARE	45
Figura 9 - Modelo de DARE	46
Figura 10 - Inscrição estadual para estabelecimento localizado em outra UF	47
Figura 11 – Emissão de GARE.....	48
Figura 12 - Impactos da EC 87/2015 para empresas optantes pelo SN.....	51

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Alíquotas internas e interestaduais - 2016.....	35
Tabela 2 - Percentual referente ao DIFAL a ser recolhido para o Estado de Destino.....	37
Tabela 3 - Cálculo do recolhimento do imposto total devido na operação	39
Tabela 4 - ICMS referente a operações próprias para a Origem e Destino	40
Tabela 5 – Partilha do ICMS	40
Tabela 6 - Quadro Comparativo	41
Tabela 7 - Estados que possuem previsão para recolhimento do FCP	42

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art. : Artigo

ADI: Ação Direta de Inconstitucionalidade

B2C: *Business to consumer*

CF: Constituição Federal

CNAE: Classificação Nacional de Atividade Econômica

CONFAZ: Conselho Nacional de Política Fazendária

CTN: Código Tributário Nacional

DARE: Documento de Arrecadação Estadual

DIFAL: Diferencial de alíquotas

EC: Emenda Constitucional

FCP: Fundo de Combate à Pobreza

GARE: Guia de Arrecadação Estadual

GNRE: Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais

IVM: Imposto sobre Vendas Mercantis

IVC: Imposto sobre Vendas e Consignações

ICM: Imposto sobre Circulação de Mercadorias

ICMS: Imposto sobre circulação de Mercadorias e Serviços

LC: Lei Complementar

PEC: Proposta de Emenda Constitucional

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
CAPÍTULO 1 - GENERALIDADES ACERCA DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS	12
1.1 Referencial Teórico - Doutrinário.....	12
1.2 Do Fato Gerador	18
1.3 Do Contribuinte Responsável	20
CAPÍTULO 2 - ICMS NO COMÉRCIO ELETRÔNICO E A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015	23
2.1 ICMS no Comércio Eletrônico	23
2.2 A Guerra Fiscal e a Legislação anterior à Emenda Constitucional nº 87/2015	28
2.3 A Emenda Constitucional nº 87/2015	32
CAPÍTULO 3 - ESTUDO DE CASO E OS IMPACTOS CAUSADOS PELA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015	38
3.1 Apresentação de Caso Prático.....	38
3.2 O Fundo de Combate à Pobreza e o Recolhimento do ICMS.....	41
3.3 Principais Impactos causados pela Emenda Constitucional nº 87/2015	48
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	53
REFERÊNCIAS	54
ANEXOS	58
ANEXO A – Nota Fiscal de Venda Interestadual	58
ANEXO B – Ação Direta de Inconstitucionalidade Nº 5464.....	59

INTRODUÇÃO

No Brasil a carga tributária é bastante elevada e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS representa a maior parte das receitas derivadas dos Estados. Anteriormente à Emenda Constitucional nº 87/2015, havia uma exacerbada guerra fiscal, justamente para disputar essas receitas. Com isso, tal Emenda foi introduzida para harmonizar as receitas estaduais, que com o crescimento do comércio eletrônico estava desequilibrada, pois Estados mais desenvolvidos passaram a se tornar abastecedores de Estados menos desenvolvidos.

Essa mudança na legislação trouxe alterações profundas na sistemática de recolhimento do imposto, e embora tenha proporcionado melhor equilíbrio na arrecadação tributária entre os Estados, causou vários impactos burocráticos e financeiros para as empresas.

O presente trabalho tem por tema o impacto causado pela Emenda Constitucional nº 87/2015 nas empresas de comércio eletrônico. O estudo tem por objetivo demonstrar o crescimento do *e-commerce*, as mudanças trazidas pela Emenda e os reflexos consequentes no âmbito tributário Estadual. Foi realizado um estudo de caso para fundamentar a teoria e proporcionar maior compreensão acerca da alteração na legislação.

Para desenvolver esse raciocínio, a pesquisa contou com três tipos de métodos: método histórico, científico comparativo e estudo de caso. O trabalho apresenta a seguinte estrutura:

- No primeiro capítulo foram desenvolvidos raciocínios gerais acerca do ICMS, estudando a respeito de sua natureza, fato gerador e sujeição passiva. Para este foi utilizado o método histórico, desenvolvendo o imposto desde sua criação até a arrecadação atual.
- No segundo capítulo foi estudado o crescimento do comércio eletrônico, evidenciado por meio de gráficos, bem como realizado um estudo sobre a legislação anterior à Emenda, descrevendo de forma teórica como era feito o recolhimento do ICMS e quais as etapas prévias da Emenda Constitucional nº 87/2015 até sua realização. Ainda neste capítulo, foi explicado teoricamente seu funcionamento utilizando o método científico comparativo, no qual se compara como era o antes e o depois da alteração na legislação.

- Por fim, no terceiro capítulo foi realizado um estudo de caso, situação necessária para fixação da teoria dos outros capítulos. Foi utilizada uma empresa cujos dados reais foram omitidos por questões de segurança, sendo o objeto de estudo uma nota fiscal eletrônica com valores reais, por meio da qual foi demonstrado como efetuar o cálculo dos valores a serem recolhidos. Além do procedimento operacional, foram demonstrados neste capítulo os principais impactos causados pela Emenda em questão.

CAPÍTULO 1 - GENERALIDADES ACERCA DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS

Este capítulo tem por finalidade abordar de forma geral o conceito acerca do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, seu fato gerador, base de cálculo e alíquotas utilizadas, bem como sobre o contribuinte responsável, demonstrando através de leis e de fundamentos de alguns autores e doutrinadores pesquisados uma visão sobre o tema.

1.1 Referencial Teórico - Doutrinário

No Brasil, os Estados e o Distrito Federal historicamente já cobravam o imposto sobre operações com mercadorias. Com o advento do decreto nº 2044/1908 que trouxe força executiva para as notas promissórias e letras de câmbio, as faturas comerciais deixaram de ter tal atributo, em razão disso, os comerciantes passaram a ter dificuldades na utilização desses papéis. Foi instituído então, um novo título executivo, intitulado duplicatas-faturas, emitido em conjunto com as faturas, com um tributo a incidir sobre referido título. Foi neste contexto em que emergiu o IVM - Imposto sobre Vendas Mercantis, instituído pelo artigo 2º, X, da Lei nº 4.625/22 (BALEEIRO, 2001, p. 367).

O imposto que passou a ser exigido a partir de 1923 para vendas à prazo e à vista, tinha caráter cumulativo, era exigido pela União e deveria ser pago pelo contribuinte, com a alíquota de 0,25%. No entanto, a Constituição de 1934, em seu artigo 8º, outorgou aos Estados Membros a competência para instituição do tributo, que passou a ser o IVC – Imposto sobre Vendas e Consignações, que incidia sobre as operações mercantis de forma cumulativa, em cascata, gerando distorção no ciclo econômico.

Pode-se dizer que um imposto é cumulativo quando incide em todas as etapas intermediárias dos processos de produção e/ou comercialização de determinada mercadoria, inclusive sobre o próprio imposto anteriormente pago, da origem até o consumidor final, influenciando na composição de seu custo e, conseqüentemente, na formação de seu preço de venda.

Cerca de três décadas depois, ocorreu uma reforma tributária, vigente a partir de 1967. Conforme a Emenda Constitucional nº 18/65, partiu-se para a adoção de um novo imposto, o ICM – Imposto Sobre Circulação de Mercadorias, baseado no modelo do imposto sobre valor adicionado francês TVA – *Taxe sur la Valeur Ajoutée*, que moldado nos tempos pós guerra, trazia o elemento da não cumulatividade, ou seja, a possibilidade de compensação

do imposto anteriormente pago sobre a mercadoria (ROSA, 2011, p. 09).

Essa nova forma de tributação na qual o contribuinte poderia compensar o imposto anteriormente pago pela mercadoria, gerou maior justiça na relação tributária, fazendo com que o contribuinte recolhesse efetivamente apenas o tributo sobre o seu valor agregado, ou seja, sobre seu lucro bruto.

Diante da iminência da nova ordem constitucional, em 1987 houve a Assembleia Nacional Constituinte, na qual os entes federativos demonstraram seus anseios de independência e autonomia financeiras, postulando a ampliação do ICM, mediante a incorporação, em tal tributo, de fatos antes não contemplados: energia elétrica, combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos, bem como os minerais do país, os quais passaram a integrar o fato gerador do ICM, ao argumento de que tais bens são mercadorias que circulam. A Constituição Federal de 1988 incorporou ao imposto estadual a tributação de referidos bens. Além desses, o imposto passou a contemplar ainda os serviços de transporte e comunicações em geral, antes tributados pela União (COÊLHO, 1995, p. 223-225).

Com essa nova realidade o ICM passou a ser chamado da forma como o conhecemos atualmente: ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.

Por ineficácia do Congresso Nacional, que não elaborou lei complementar para regulamentar o ICMS no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição Federal, as normas gerais necessárias à instituição do ICMS foram provisoriamente fixadas por meio do artigo 34, § 8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e mediante o convênio nº 66/77, celebrado nos termos da lei complementar nº 24/75 (NETO, 1997, p. 16-17).

As normas fundamentais do ICMS encontram-se no artigo 155 da Constituição Federal, que estabelece ser de competência dos Estados e do Distrito Federal a instituição do ICMS, conforme observa-se:

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

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

Em matéria tributária, o legislador constituinte delimitou as áreas dentro das quais as pessoas políticas podem exercer a tributação. Portanto, foi formado um sistema rígido de distribuição de competências. Desta forma, os entes políticos só podem atuar dentro dos estritos termos da competência tributária que lhes foi outorgada pela Constituição Federal,

uma vez que recebem uma parcela bastante limitada do poder tributário, tendo em vista as normas que disciplinam seu exercício (CARRAZZA, 2002, p. 23).

Tem competência tributária, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, cada uma dessas pessoas políticas possui legislativo próprio. No Brasil, a competência tributária é um assunto exclusivamente constitucional. A Constituição Federal indica para as pessoas políticas, o que podem, o que não podem e o que devem fazer, inclusive em matéria tributária.

A respeito da competência tributária, Carraza (2002, p. 25) descreve como sendo:

(...) a competência tributária e a habilitação, ou, se preferirmos, a faculdade potencial que a Constituição confere a determinadas pessoas, para que tributem. Obviamente, quem pode tributar pode, igualmente, aumentar a carga tributaria, diminuí-la ou, ate, suprimi-la, por intermédio da tributação pura e simples e do emprego do mecanismo jurídico das isenções.

Assim, pode-se dizer que quem tem o poder de tributar, observando as diretrizes constitucionais, pode proceder ao aumento, diminuição, concessão de isenção, tudo de acordo com uma decisão política a ser tomada pela entidade tributante.

A Constituição Federal, ao mesmo tempo em que distribuiu competências tributárias, indicou os padrões dentro dos quais cada pessoa política tem liberdade para traçar os aspectos das normas jurídicas de cada tributo que lhe diz respeito.

Conforme afirma Carrazza (2002, p. 28), no que se refere aos impostos, a Constituição Federal traçou a norma padrão de incidência daqueles que podem ser criados, com caráter exclusivo, pela União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

Desta forma, de acordo com o art. 155, I a III, da Constituição Federal, os Estados e o Distrito Federal são competentes para criar os impostos sobre:

- transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
- 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;
- propriedade de veículos automotores.

Cabe ressaltar também que o Distrito Federal, dentro de seu território, pode criar os impostos estaduais (art. 155, caput, da CF), bem como os municipais (art. 147 da CF).

No que se refere ao ICMS, a Constituição Federal indicou a materialidade de certos fatos que as leis estaduais ou distritais poderão validamente descrever por meio de leis ordinárias, fazendo nascer obrigações tributárias, quando tais fatos ocorrerem.

O objetivo central do ICMS é tributar o consumo. Ao invés de se aguardar o momento da venda final ao consumidor para então cobrar o imposto total devido, o modelo tributário brasileiro tributa cada uma das operações, que podem, inclusive, ocorrer em vários Estados. Cada um dos Estados tem o direito de cobrar o imposto sobre o valor agregado ou sobre a riqueza produzida em seu território (ROSA, 2011, p. 09-10).

Segundo Sabbag (2011, p. 1005), “o ICMS representa cerca de 80% da arrecadação dos Estados. É gravame plurifásico, real e proporcional, tendo, predominantemente, um caráter fiscal. Tem como característica o caráter não cumulativo”.

A regra de não cumulatividade está prevista na Constituição Federal, art. 155, § 2º, conforme pode-se observar:

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

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

O contribuinte que promover a circulação de uma mercadoria deverá efetuar o pagamento do ICMS incidente sobre tal operação, porém, terá o direito de compensar o imposto que incidiu sobre a mesma mercadoria nas operações anteriores.

O ICMS também tem como característica a seletividade, ou seja, tem alíquotas maiores ou menores, conforme a essencialidade da mercadoria para o consumo. Produtos considerados supérfluos, na maioria das vezes ficam com uma alíquota maior, enquanto que os produtos essenciais para a população, em geral produtos alimentícios, apresentam uma alíquota menor.

Com os objetivos de preservar o caráter nacional do imposto e de conferir segurança jurídica na exigência do ICMS pelos Estados e Distrito Federal, a Constituição Federal confiou à Lei Complementar a responsabilidade de disciplinar as normas gerais relativas ao ICMS.

Passados oito anos da promulgação da Constituição Federal, o Congresso Nacional

aprovou a Lei Complementar nº 87/96 para regulamentar o ICMS. Referida lei é conhecida também como Lei Kandir, tendo em vista que seu autor foi o Deputado Estadual Antônio Kandir. O regime de compensação de imposto está atualmente disciplinado por esta lei.

A Lei Complementar nº 87/96 cumpre as atribuições delegadas pela Constituição Federal, definindo a “espinha dorsal” do ICMS, que deverá se refletir na legislação de todos os Estados, conforme definição de Rosa (2011, p. 30).

Assim, cada unidade federativa deve seguir, por meio de Lei Ordinária, o que está determinado na Constituição Federal de 1988 e Lei Complementar nº 87/96. Consequentemente, isso se reflete também no regulamento do ICMS de cada Estado e do Distrito Federal.

No Estado de São Paulo, a instituição do ICMS cabe à Lei Estadual nº 6374/89, a qual é regulamentada pelo Decreto 45.490/00, o qual aprovou o chamado RICMS. O Regulamento do ICMS é uma consolidação de toda a legislação sobre o ICMS vigente no Estado.

No que se refere à concessão de benefícios, isenções e incentivos fiscais relacionados ao imposto, a CF/88 em seu art. 155, § 2º, determina que cabe à Lei Complementar “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

Em 1975 entrou em vigor a Lei Complementar nº 24, que surgiu com o intuito de dispor sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, bem como dar outras providências, tais como: promover a regulamentação quanto à redução da base de cálculo, devolução do tributo ao contribuinte, responsável ou terceiro, concessão de créditos presumidos, outros incentivos ou favores fiscais dos quais resulte redução ou eliminação do respectivo ônus, bem como às prorrogações e às extensões das isenções vigentes até a instituição de referida lei.

Com relação aos convênios, a LC 24/75, em seu art. 10 dispõe que:

Art. 10 – Os convênios definirão as condições gerais em que se poderão conceder, unilateralmente, anistia, remissão, transação, moratória, parcelamento de débitos fiscais e ampliação do prazo de recolhimento do imposto de circulação de mercadorias.

Em 1997, foi criado o convênio 133, o qual aprovou o regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ.

O Conselho Nacional de Política Fazendária tem por finalidade promover ações

necessárias à elaboração de políticas e harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal e é constituído por representante de cada Estado e Distrito Federal e um representante do Governo Federal.

Compete ao Conselho promover a celebração de convênios, para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do ICMS, bem como:

- promover a celebração de atos visando o exercício das prerrogativas previstas nos artigos 102 e 199 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), como também sobre outras matérias de interesse dos Estados e do Distrito Federal;
- promover a gestão do Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais - SINIEF, para a coleta, elaboração e distribuição de dados básicos essenciais à formulação de políticas econômico-fiscais e ao aperfeiçoamento permanente das administrações tributárias;
- promover estudos com objetivo de aperfeiçoamento da Administração Tributária e do Sistema Tributário Nacional como mecanismo de desenvolvimento econômico e social, nos aspectos de inter-relação da tributação federal e estadual.

Ante o exposto, pode-se afirmar que as leis relativas ao ICMS estão dispostas de forma hierárquica (ROSA, 2011, p. 07-08):

- Constituição Federal: atribui a competência para instituir o tributo.
- Lei Complementar: regula os pontos básicos para a instituição do tributo, servindo de base para as leis estaduais que criam o ICMS.
- Lei Ordinária de cada Estado e do Distrito Federal: cria o ICMS, implementando em nível estadual as regras previstas em Lei Complementar, definindo as alíquotas internas e as penalidades pelo não cumprimento da legislação.
- Decreto Estadual: aprova o Regulamento do ICMS, que repete e regulamenta as normas previstas na lei e cria obrigações acessórias.
- Portarias e Resoluções: normas complementares da legislação para explicitar ou disciplinar o cumprimento da legislação tributária.

- Convênios do CONFAZ: acordos entre os Estados, a quem a Constituição Federal atribui, quanto ao ICMS, o poder de aprovar e revogar benefícios fiscais.

1.2 Do Fato Gerador

Denomina-se fato gerador o momento em que nasce a obrigação tributária, ou seja, quando efetivamente ocorre a operação mercantil que gera a apuração do valor do tributo a ser recolhido.

Segundo Nogueira (1999, p. 142), “fato gerador do tributo é o conjunto dos pressupostos abstratos descritos na norma de direito material, de cuja concreta realização decorrem os efeitos jurídicos previstos”.

Fato gerador é o fato, conjunto de fatos ou estado de fato, a que o legislador vincula o surgimento da obrigação jurídica de pagar um determinado tributo.

Para Falcão (1995, p. 2) os elementos relevantes para a caracterização do fato gerador são os seguintes:

a) a previsão em lei; b) a circunstância de constituir o fato gerador, para o Direito Tributário, um fato jurídico, na verdade um fato econômico de relevância jurídica; c) a circunstância de tratar-se do pressuposto de fato para o surgimento ou a instauração da obrigação *ex lege* de pagar um tributo determinado.

A lei complementar nº 87/96, em seu art. 12, traz as hipóteses para concretização do fato gerador do ICMS, conforme observa-se:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

- I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;
- II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;
- III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;
- IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;
- V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;
- VI - do ato final do transporte iniciado no exterior;
- VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer

natureza;
 VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços;
 IX – do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior;
 X - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;
 XI – da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados;
 XII – da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;
 XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

Pode-se concluir que não é somente no momento da saída da mercadoria do estabelecimento que surge o fato gerador, fazendo com que o Estado tenha o direito de exigir o imposto. O fato gerador vai muito além da simples venda, engloba também a entrada do produto no Estado, o desembaraço aduaneiro, a entrada da mercadoria no estabelecimento do contribuinte, o início da prestação de serviço de transporte e a prestação do serviço de comunicação. Todos estes fatos constituem espécies básicas de consumação do fato gerador do imposto (NETO, 1997, p. 129-131).

O fato gerador também é decisivo para a definição da base de cálculo do imposto, ou seja, ele define o montante sobre o qual será aplicada a alíquota para obter o valor a recolher, no caso deste estudo, do ICMS.

A CF/88 define que cabe à lei complementar definir a base de cálculo dos tributos. Assim, para o ICMS as regras da base de cálculo se originam da LC 87/96, em seus artigos de 13 a 18, sendo que a legislação dos Estados e Distrito Federal não poderá se distanciar das normas estabelecidas.

O art. 13 da LC 87/96, em seu § 1º, inciso II, estabelece que integra a base de cálculo do ICMS “o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição”. Ou seja, qualquer valor acrescentado pelo vendedor da mercadoria ou prestador de serviço ao preço, integra a base de cálculo do ICMS (ROSA, 2011, p. 64).

Portanto, a base de cálculo será o valor total da operação, inclusive com o acréscimo de eventuais despesas acessórias, tais como acréscimo financeiro por venda a prazo.

Para Neto (1997, p. 151), há uma estreita adequação entre a hipótese de incidência e a base de cálculo, de modo que o crédito tributário ao final apurado, demonstra sem equívocos a sua origem: operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte e comunicação.

Em decorrência da diversidade de situações sobre as quais ocorre a incidência do ICMS, Neto (1997, p. 152) afirma que:

A base de cálculo do imposto corresponde à totalidade dos elementos econômicos ínsitos à operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviços e representáveis em moeda, daí a lei expressar o critério em termos de “valor da operação ou da prestação”.

Para Carvalho (2004, p. 328-329), dentre outras funções da base de cálculo do tributo, está a de mensurar a riqueza objeto da tributação. Assim, há uma base de cálculo pressuposta pela própria materialidade do tributo, que corresponde, na hipótese do ICMS, ao valor da operação de venda da mercadoria ou do serviço sujeito à incidência do imposto.

Já a alíquota é a expressão da fração que o Estado pretende subtrair do particular quando da ocorrência do fato gerador sujeito à tributação.

No caso do ICMS, o inciso VI do artigo 155, § 2º, da Constituição Federal, prevê que “as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais”.

1.3 Do Contribuinte Responsável

A relação jurídica tributária é formada por dois polos, sendo eles o sujeito ativo e o sujeito passivo. Para o início desse estudo cabe pincelar o polo ativo, pois faz parte dessa relação.

O sujeito ativo tem natureza credora, portanto é o dono do direito de receber o valor arrecadado pelo tributo ou da penalidade pecuniária. O tributo tem característica de receita pública indireta, é cobrado de forma compulsória. Este polo é ocupado pelo próprio Estado, em sua necessidade de arrecadação de receitas públicas para o cumprimento dos objetivos pra com a sociedade. Portanto, são portadores do poder de tributar os entes políticos de direito publico, tendo eles competência expressamente designada pela Constituição Federal.

São portadores de competência do poder de tributar a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Todo crédito tem seu débito, portanto o sujeito passivo é o polo devedor da obrigação. Para Silva (2009, p.12):

Sujeito passivo é a pessoa física ou jurídica, privada ou pública detentora de personalidade, e de quem juridicamente se exige cumprimento da prestação.

Consta, obrigatoriamente do pólo passivo de uma relação jurídica, única forma que o direito reconhece para obrigar alguém a cumprir determinada conduta.

Observa-se que a referida relação jurídica tributária é caracterizada como situação de grande relevância, constatando como única forma de exigir tributo de alguém.

O artigo 121 do Código Tributário Nacional - CTN define o que é o sujeito passivo da obrigação tributária, sendo:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.
Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; [...]

Contribuinte é conhecido na linguagem jurídica como contribuinte de fato, pois este é quem realiza o fato descrito como fato gerador, tendo ele relação direta com o sujeito ativo desta relação.

O ônus da carga tributária será suportado pelo contribuinte que oferecerá parte do seu patrimônio em pagamento ao tributo.

Observa-se que o legislador cita “relação pessoal e direta”, significando que, para que o sujeito se revista da característica de contribuinte, ele próprio deve praticar a situação abstrata descrita em lei como fato gerador, situação relevante para criação da relação jurídica tributária, tornando-se assim contribuinte de direito.

Segundo Sabbag (2011, p. 682 – 683) Contribuinte é devedor direto por ter relação pessoal com sujeito ativo, via de regra o tributo deve ser cobrado da pessoa que praticou o fato gerador, sendo esse denominado contribuinte.

Ainda sobre o artigo 121 do CTN , cabe a analisar o inciso II:

[...] II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Em linguagem jurídica, o responsável é o contribuinte de direito, ou seja, a condição de responsável decorre de situação expressamente descrita em lei, este não suporta o ônus da carga tributária, mas é o responsável pelo recolhimento do tributo exigido de outra pessoa.

A pessoa responsável pelo recolhimento do tributo deve ter relação com o objeto da obrigação tributária, ou seja, não pratica o fato gerador, mas em decorrência de lei tem relação com a obrigação principal praticada por um terceiro.

É o artigo 128 do CTN que define o responsável de direito pelo pagamento do tributo:

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

O imposto em questão estudado, o ICMS, tem diversos conflitos, ora pela complexidade do regulamento teórico do imposto, ora pelas diversas mudanças na legislação. Em relação à obrigação tributária, a responsabilidade pelo pagamento do tributo é alvo de grandes dúvidas, principalmente em relação ao diferencial de alíquotas.

CAPÍTULO 2 - ICMS NO COMÉRCIO ELETRÔNICO E A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015

Este capítulo tem por finalidade estudar o crescimento do comércio eletrônico, bem como realizar um estudo sobre a Emenda Constitucional nº 87/2015 e sua legislação anterior, evidenciando as alterações na forma de recolhimento do ICMS em operações interestaduais para consumidor final não contribuinte.

2.1 ICMS no Comércio Eletrônico

A internet tem como principal atributo a facilidade de aproximar pessoas ao redor de todo o mundo, permitindo uma rápida comunicação entre os computadores conectados à rede.

Como plataforma comercial, a internet possibilita que empresas, de todos os tamanhos, sejam de pequeno ou médio porte, ofereçam suas mercadorias e serviços a uma relevante quantidade de potenciais consumidores, com preços acessíveis e baixos custos de divulgação.

Segundo Cezaroti (2005, p. 32), a rede mundial de computadores é utilizada como facilitadora no processo de produção, distribuição, divulgação, venda e entrega de produtos e serviços ao mercado.

No comércio eletrônico, a tecnologia da informação é amplamente utilizada para a realização de trocas de mensagens entre os vendedores e consumidores, sem que seja necessária a presença física das partes envolvidas na transação.

O termo “comércio eletrônico” ou “*e-commerce*”, compreende a atividade de comércio de produtos físicos e digitais, bem como a contratação e até mesmo a execução de serviços no ambiente eletrônico.

As transações no e-commerce são efetuadas por intermédio da transmissão e processamento de informações em sites próprios das empresas, em correspondências eletrônicas (e-mails), além da comunicação por meio de *chats* e postagens em redes sociais.

Sobre comércio eletrônico, Emerenciano (2003, p. 59) ensina:

A expressão comércio eletrônico tem sido empregada para englobar todos os tipos de negociação, ou seja, bens que são entregues exclusivamente pela rede de computador ou as entregas tradicionais, quando o objeto é físico, deixando claro que a compra em si é realizada virtualmente. Seguem as

elucidações abaixo: A expressão comércio eletrônico tem sido usualmente empregada com diferentes significados, sendo o mais comum desses significados:

I – realização de negócios através da rede internet;

II – a realização de compras on-line;

III – a compra e venda de produtos e prestações de serviços em escala mundial por meio da internet;

IV – a realização de venda de produtos e a prestação de serviços a partir de estabelecimento virtual; e

V – a utilização da internet como canal mundial de distribuição de bens e serviços.

Conforme palavras de Greco (2001, p. 170-171), o comércio eletrônico se destaca pelo volume, facilidade e pela velocidade de expansão dos negócios. Além disso, a internet possibilita também a redução do número de intermediários no processo de compra e venda, sendo o consumidor o protagonista principal.

Em diversas situações, a distância entre a empresa e o consumidor passou a ser irrelevante, restando como fator de decisão para a escolha do fornecedor, o preço do produto ou serviço, bem como o tempo de entrega.

As entregas podem ser realizadas pelos meios tradicionais ou virtualmente, dependendo do produto oferecido.

Transações de comércio eletrônico podem envolver diversas classes de agentes econômicos. Dependendo da natureza das partes envolvidas, essas transações recebem diferentes denominações, segundo Lanari (2005, p. 80):

- *Business to business* (B2B): diz respeito às transações de produtos, informações ou serviços realizados entre empresas;
- *Business to consumer* (B2C): modelo de comércio eletrônico entre pessoa jurídica e pessoa física, muito semelhante ao tradicional mercado varejista, em que consumidores são pessoas físicas.

No Brasil, a cada ano há um crescimento significativo do número de empresas virtuais que oferecem mercadorias e serviços *on-line*. Essas empresas são impulsionadas pelo acesso à internet cada vez mais difundido, pela estrutura de varejo *on-line* que apresenta solidez e amadurecimento, além da facilidade e segurança dos meios de pagamento e entrega dos produtos.

A possibilidade da eliminação da etapa Atacado, também incentiva o uso do comércio B2C pois os custos referentes à intermediação, tributos, margem de lucro dos

atacadistas, entre outros, também são reduzidos, o que permite uma redução no preço repassado ao consumidor final.

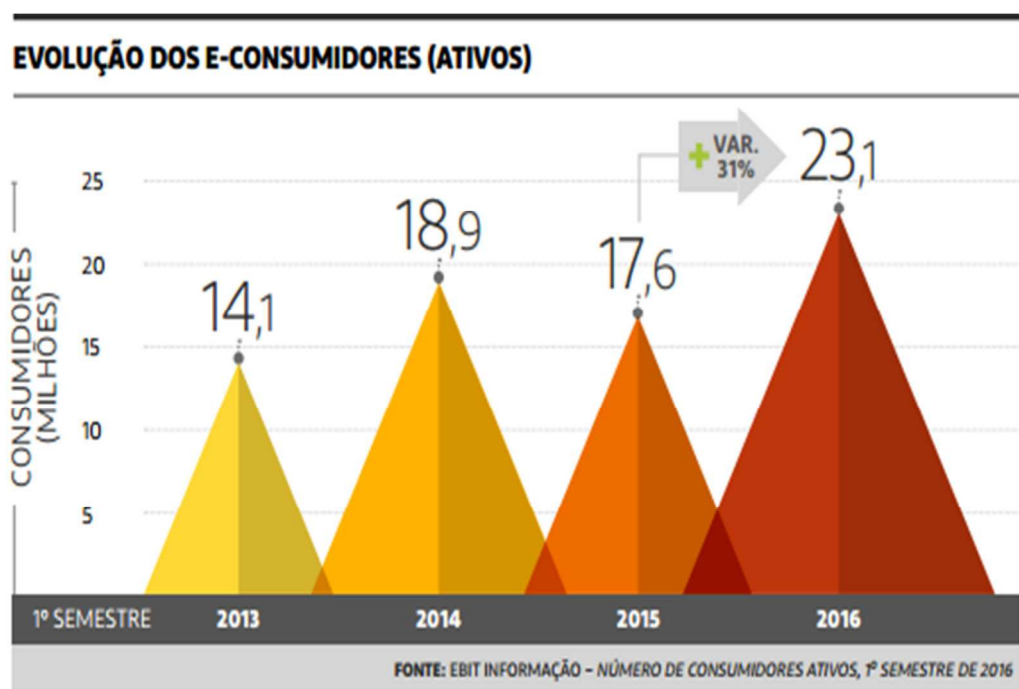
O uso dessa modalidade de comércio também gera maior fidelização entre empresa – consumidor.

Desde o ano de 2001, o site E-bit divulga relatórios periodicamente, com análise da evolução do *e-commerce*, demonstrando o cenário atual deste segmento, além das tendências e estimativas para o setor de comércio virtual varejista.

Conforme a 34ª edição do Webshoppers, relatório realizado e disponibilizado pela E-bit em 2016, o comércio eletrônico varejista no Brasil registrou um crescimento de 31% se comparado com o ano de 2015, sendo que 23,1 milhões de consumidores fizeram pelo menos uma compra virtual no primeiro semestre de 2016.

Houve uma acentuada evolução no número de consumidores participantes do *e-commerce* no país, os chamados e-consumidores, ou consumidores virtuais, conforme observa-se na Figura 1:

Figura 1 - Evolução dos e-consumidores



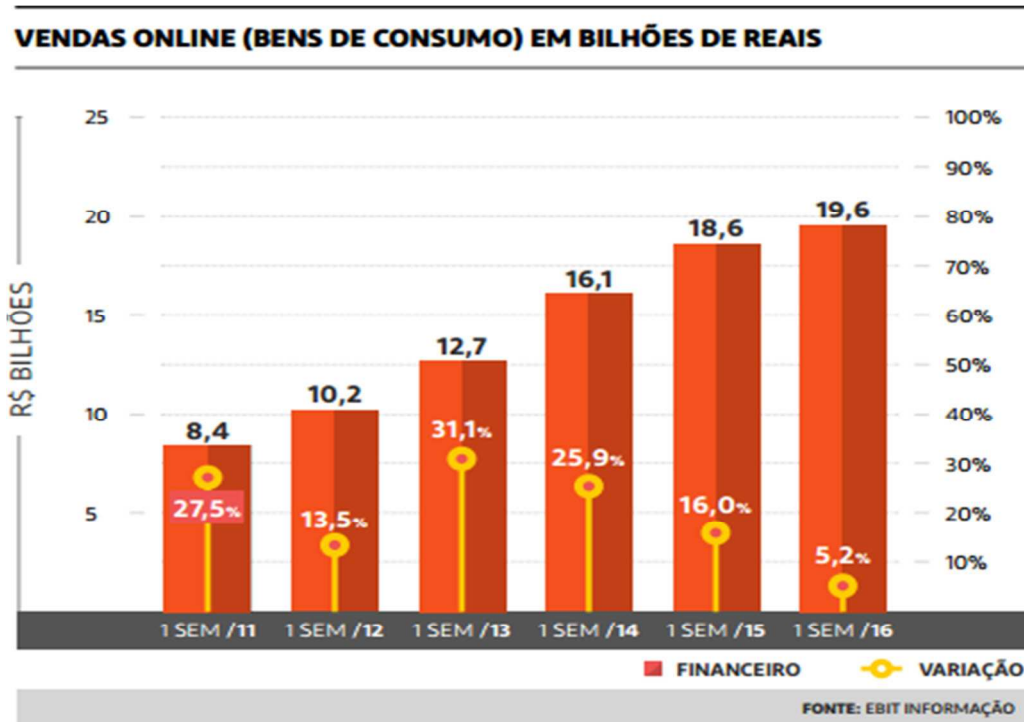
Fonte: E-bit informação (www.ebit.com.br/webshoppers)

Com a evolução de e-consumidores, o faturamento com vendas no comércio eletrônico cresce anualmente.

No primeiro semestre de 2016, apresentou um aumento nominal de 5,2% com

relação ao mesmo período do ano anterior, sendo que as vendas *online* superaram os R\$ 19 bilhões de reais, conforme relatório demonstrado na Figura 2:

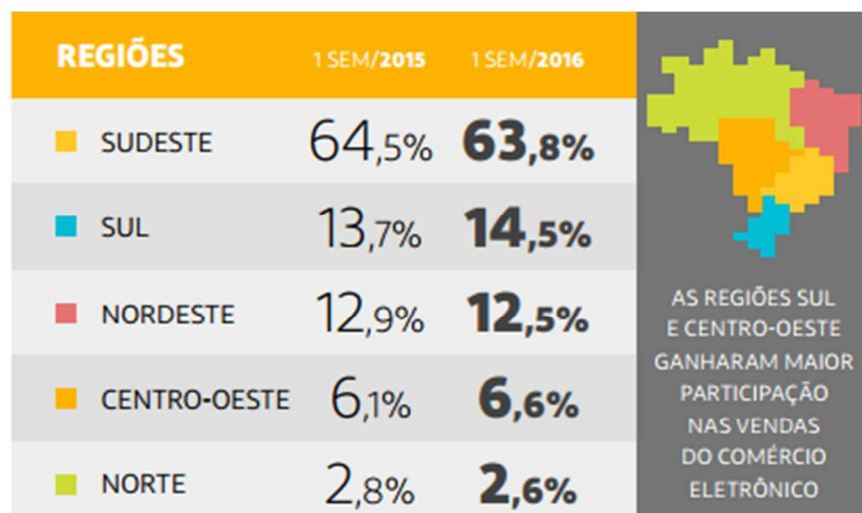
Figura 2 - Evolução do faturamento no e-commerce



Fonte: E-bit informação (www.ebit.com.br/webshoppers)

A maioria das empresas de comércio eletrônico no Brasil estão concentradas nas regiões Sudeste e Sul, conforme dados apresentados na Figura 3:

Figura 3 - Localização das empresas de comércio eletrônico



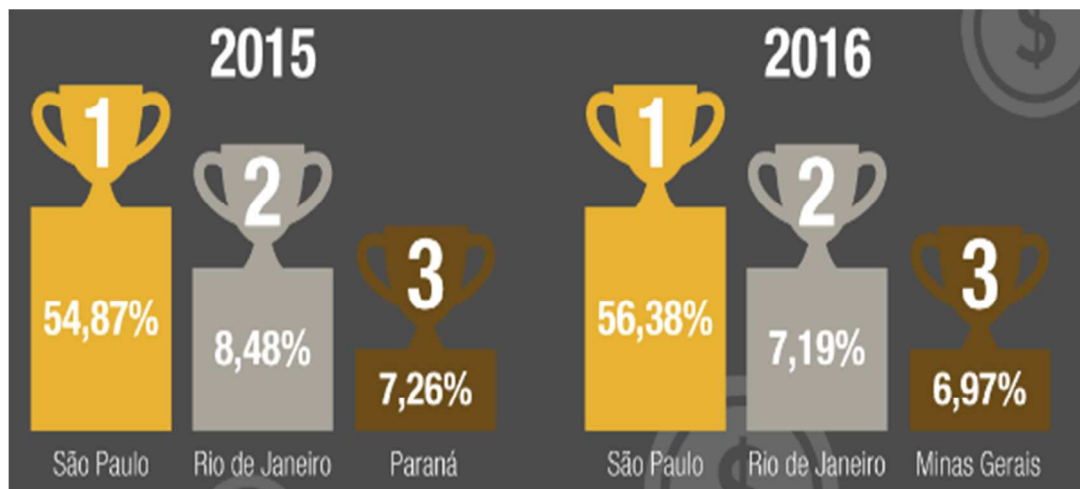
Fonte: E-bit informação (www.ebit.com.br/webshoppers)

Em 2016 houve uma diminuição de 0,7% na participação do Sudeste se comparado ao mesmo período do ano anterior, demonstrando uma pequena redução na concentração do comércio eletrônico nessa região, com aumento de 0,8% na participação da região sul e de 0,5% na região centro-oeste. Entretanto não é possível concluir se tal redução é constante ou mero desvio na coleta de dados pela indisponibilidade de dados relativos a anos anteriores. Na região Sudeste, o Estado de São Paulo é o que apresenta o maior número de empresas do segmento *e-commerce*, com metade das entidades do ramo.

Conforme a 2ª edição da pesquisa “Perfil do e-commerce brasileiro 2016”, realizada pela BigData Corp., empresa do segmento de processamentos de dados, em 2015 os sites de *e-commerce* representavam 2,65% do total de sites brasileiros. Esse número cresceu para 3,54% em 2016, apresentando um aumento de 21,52%.

A pesquisa revela também, a posição dos Estados com relação à participação no *e-commerce* brasileiro, conforme a Figura 4:

Figura 4 - Ranking dos Estados em número de empresas virtuais



Fonte: E-bit informação (www.ebit.com.br/webshoppers)

Observa-se que não houve democratização na distribuição geográfica das empresas de e-commerce pelo Brasil, segundo dados da pesquisa:

- São Paulo, que já era sede de 54,87% das empresas virtuais, ampliou essa vantagem na atual pesquisa para 56,38%;
- Rio de Janeiro, que ostentava 8,48% em 2015, agora tem 7,19%;
- Paraná, terceiro colocado em 2015 com 7,26% passou para a quinta colocação, com 6,5% em 2016;

- Minas Gerais, apesar de subir no ranking, teve queda no índice de empresas virtuais locais, de 7% para 6,97%.
- Os micropólos, compostos por 17 Estados mais o Distrito Federal, representam 6,83% da concentração de empresas do segmento eletrônico.

Uma prova da significância do comércio eletrônico no cenário varejista do Brasil é a “guerra fiscal” relativa à apropriação do ICMS nas vendas interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte.

2.2 A Guerra Fiscal e a Legislação anterior à Emenda Constitucional nº 87/2015

Há algumas décadas, o comércio era realizado de forma presencial, portanto havia um contato direto entre o comerciante e o cliente, pois não havia tanta tecnologia e nem facilidade em comunicação, por isso a constituição previu que o estado favorecido na arrecadação do imposto, era o de origem da mercadoria.

É relevante analisar o artigo 155 do capítulo VII da Constituição federal, que diz a respeito sobre os estados favorecidos com a receita do ICMS nas operações interestaduais.

"Art. 155 [...]

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

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

- a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto
- b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;"

Na alínea ‘b’ do inciso VII, percebe-se que nas vendas interestaduais a não contribuinte do ICMS, os Estados de destino não seriam favorecidos em nada, pois não arrecadariam o imposto nesse tipo de operação, apesar de serem consumidores da mercadoria.

Esta revolução no cenário comercial do Brasil afetou a arrecadação dos Estados em relação ao imposto ICMS, pois, os Estados mais desenvolvidos passaram a ser “fornecedores” para “consumidores” de outros Estados, isso porque, a compra via internet é mais interessante pela variedade de produtos e pela facilidade com que a operação se realiza.

Com o comércio eletrônico, muitos Estados passaram a sentir os impactos na arrecadação do ICMS, aqueles situados no Sul e Sudeste obtiveram receitas, porém os Estados menos favorecidos, como o Norte e Nordeste sentiram-se prejudicados.

A fim de melhorar a arrecadação tributária, é sabido que independentemente de encontrar-se em vigor determinada lei, os Estados concedem benefícios fiscais sem o consentimento dos Estados-Membros. É o que observa Fischer (2013, p.52):

Portanto, tem-se que nenhum Estado, nem o Distrito Federal, podem conceder isenções, incentivos ou benefícios fiscais para o ICMS unilateralmente, sem que inexistam deliberações dos demais Estados Membros. Como se sabe, a antiga Lei Complementar 24/75 é a que, ainda, está a regular tal questão. O problema, entretanto, é que os Estados e o Distrito Federal constantemente vêm desrespeitando tal legislação.

O costume de conceder incentivos fiscais do ICMS sem anuência dos outros Estados Membros provocou o que é conhecido como guerra fiscal. Os Estados preferem arriscar-se com a concessão unilateral de benefícios fiscais com o intuito de obter maior arrecadação para sua região, é o que esclarece Fisher (2013, p. 54):

A difusa concessão de benefícios fiscais no ICMS provocou uma distensão no princípio federativo, chamada no coloquial de "guerra fiscal". É que a nulidade como consequência para a invalidade dos benefícios fiscais unilaterais mostrou-se como uma sanção branda demais. Os Estados preferiram apostar no risco de serem descobertos pelos demais, para ter um maior ganho político e econômico com a concessão unilateral de benefícios fiscais, do que respeitar o ordenamento.

A guerra fiscal é considerada uma disputa entre os entes federados, na qual alguns apresentam melhores incentivos para que as empresas se instalem em seus territórios, oferecendo incentivos fiscais e até de infraestrutura, isso tudo sem seguir os procedimentos dos convênios.

Em decorrência do descontentamento com o desequilíbrio tributário e a constante guerra fiscal, os Estados se juntaram para modificar essa situação através da celebração de um protocolo realizado pelo CONFAZ que é o órgão representante de cada Estado.

Protocolos são normas complementares, podendo ser celebrados por dois ou mais Estados com o objetivo de harmonização tributária entre os Estados. Os protocolos não podem versar de matéria de convênios, pois por sua vez é um veículo de regulamentação para aprimorar as políticas de fiscalização.

O documento de estudo realizado pela Revista de Estudos Tributários (2014, p. 22-23) faz menção aos objetivos dos atos do CONFAZ:

Os Protocolos, a seu turno, têm por objeto a implementação de políticas e

procedimentos fiscais atinentes ao ICMS com vistas à otimização da fiscalização e operacionalização da exigência do imposto nas relações realizadas entre contribuintes de dois ou mais Estados signatários.

O CONFAZ aprovou o protocolo nº 21/2011, tendo como signatários os seguintes Estados:

Os Estados de Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima, Rondônia e Sergipe e o Distrito Federal, neste ato representados pelos Secretários de Fazenda, Finanças, Receita ou Tributação e Gerente de Receita, reunidos na cidade do Rio de Janeiro, no dia 1º de abril de 2011, fundamentados no disposto nos arts. 102 e 199 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e no art. 9º da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

Observa-se que o Protocolo não teve todos os Estados como signatários, porém, não quer dizer que estes não o devam observar ao realizar operações interestaduais. Devendo apenas atentar-se o destinatário é consumidor final. Assim descreve expressamente o parágrafo único do referido protocolo:

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

De acordo com matéria do Protocolo nº 21/2011, os Estados teriam de partilhar a receita do ICMS oriunda de operações via internet, telemarketing e showroom. Sendo que teria uma diferença para Estados aderentes e não aderentes ao Protocolo.

Segundo o Protocolo, quando ocorresse venda interestadual para não contribuinte do ICMS, para os Estados aderentes, o remetente não abriria mão de sua parcela da receita, então tributaria e arrecadaria como ICMS próprio o valor da alíquota interestadual aplicada sobre a base de cálculo. O remetente se tornaria substituto tributário e arrecadaria em favor da UF de destino. De acordo com referente Protocolo:

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

De certa forma, quando na entrada da mercadoria desacompanhada do documento, a mercadoria ficava presa na barreira alfandegária, gerando diversos conflitos entre os

consumidores, surgindo várias contestações judiciais em vários Estados do Brasil.

No entanto, este protocolo foi considerado inconstitucional, é o que relata Teixeira (2012, p. 17):

Deve-se ressaltar que o Protocolo 21/2011 não possui força vinculante, tendo em vista a não adesão unânime dos Estados e, por outro lado, apesar de se encontrar em vigor, viola a Constituição Federal, ou seja, mesmo sem amparo normativo para sua validade, encontra-se vigente e eficaz, até que seja aprovada a emenda constitucional acima especificada ou retirada do ordenamento jurídico pátrio ao ser declarada inconstitucional.

No que diz respeito à “violação da constituição”, diz-se que é o que dá ensejo às ações declaratórias de inconstitucionalidade, com base na alegação de afronta a alguns artigos da Constituição Federal.

Teixeira (2012, p. 18) complementa a respeito dos artigos em discussão declarados violados:

Tais dispositivos se referem à vedação de se usar tributo com efeito de confisco, à limitação ao tráfego interestadual, à criação de uma substituição tributária para frente, sem que haja futura operação mercantil e à repartição de um tributo que não é repartido na operação delimitada.

No que diz respeito à vedação ao confisco, a própria operação de alguns Estados apreende as mercadorias nas barreiras alfandegárias até que se concretize o pagamento do tributo.

A substituição tributária no que diz respeito a um recolhimento antecipado para futuros contribuintes, nesse caso, a venda destina-se para consumidor, e o Protocolo dá ensejo a uma nova forma de substituição tributária, tendo o Estado de origem da mercadoria que recolher o tributo em favor do Estado de destino.

O princípio da limitação ao tráfego interestadual está entre os artigos que foram violados no decorrer da apreensão das mercadorias nas barreiras alfandegárias, pois o princípio diz que nenhum Estado poderá impedir a circulação de pessoas, mercadorias ou transportes através de embarço de tributos.

Este protocolo do CONFAZ indiretamente feriu normas constitucionais e ainda mudou o sistema de arrecadação do ICMS, mas não tinha força normativa para tanto. Quem tem competência para mudar o sistema de cobrança do ICMS é apenas o legislador derivado através de emendas constitucionais.

Neste aspecto foi julgada sua inconstitucionalidade pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento conjunto das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs)

nº 4628 e nº 4713, e, ainda, na ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 680089.

Com o julgamento declarado inconstitucional, os Estados consumidores continuaram prejudicados pelo cenário das vendas de mercadoria via eletrônica. Com isso, considerando que só uma emenda constitucional poderia mudar a Constituição Federal, foi elaborada a proposta de Emenda Constitucional 197/2012 que diz respeito à modificação do sistema de cobrança do ICMS. Esta PEC teve concretizada sua tramitação sendo transformada na Emenda Constitucional nº 87/2015.

2.3 A Emenda Constitucional nº 87/2015

Em 16 de abril de 2015, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 87/2015 (EC 87/2015) a qual introduziu no ordenamento jurídico uma nova regra a respeito da incidência do ICMS nas operações realizadas entre Estados, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016.

A EC 87/2015 alterou o § 2º do art. 155 da Constituição Federal, que passou a ter a seguinte redação:

Art. 155 (...)

§ 2º (...) VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

a) (revogada);

b) (revogada);

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

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

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

Como é possível observar, foi alterada a sistemática de cobrança do ICMS nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto, localizado em outro Estado.

No âmbito do ICMS caracteriza-se contribuinte do imposto qualquer pessoa física ou jurídica, que realiza com frequência ou em quantidade que caracterize atividade comercial, operação de circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte intermunicipal ou interestadual e de comunicações.

A Secretaria de Estado da Fazenda mantém um Cadastro do ICMS, que consiste em um banco de dados com informações gerais de todos os contribuintes do imposto, os quais são

obrigados a inscrever seus estabelecimentos antes de iniciarem suas atividades e a comunicar quaisquer alterações nos dados declarados quando da sua inscrição.

Por outro lado, o consumidor final não contribuinte, o qual diz respeito a alteração trazida pela EC 87/2015, trata-se de pessoa física ou jurídica que não realiza operações de venda ou circulação de produtos ou serviços, tendo em vista que a mercadoria adquirida destina-se a ele próprio.

Visando uniformizar a aplicação da EC 87/2015, os Estados decidiram discutir uma proposta de regulamentação no âmbito do CONFAZ, o que deu origem ao convênio ICMS 93/2015.

Em 17 de setembro de 2015 foi celebrado o Convênio ICMS 93, com o intuito de dispor sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada, tendo em vista o disposto nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e no art. 99 do Ato das Disposições Transitórias – ADCT, da Constituição Federal, bem como nos artigos 102 e 199 do Código Tributário Nacional.

Tal convênio, que regulamenta a EC 87/2015, determina que o ICMS devido nas operações de vendas e prestações de serviços destinadas à consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, será partilhado entre o Estado de origem, ou seja, onde se encontra o domicílio do remetente do bem ou prestador de serviços e o Estado de destino, para onde será enviada a mercadoria ou realizada a prestação do serviço.

A cláusula segunda do Convênio ICMS 93/2015 dispõe que o remetente do bem ou o prestador de serviços deve:

- 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”;

A base de cálculo do imposto é única e corresponde ao valor da operação ou o preço do serviço, observado o disposto no § 1º do art. 13 da LC 87/1996:

- § 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do **caput** deste artigo:
- I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

- a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;
- b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

O art. 155 da CF/88, em seu § 2º, VI, dispõe que, salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais, que são fixadas pelo Senado, ou seja, as alíquotas internas serão maiores ou iguais às alíquotas interestaduais, salvo deliberação em convênio do CONFAZ.

Segundo Alexandre (2012, p. 585), “a regra possui grande importância prática, pois assegura que o valor pago ao Estado produtor da mercadoria será relativamente baixo quando comparado ao valor a ser recebido pelo Estado em que irá ocorrer o consumo”.

Cada Unidade Federada possui uma alíquota interna geral e alíquotas distintas fixadas por tipos de produtos, de acordo com sua essencialidade. Referidas alíquotas são fixadas por meio de legislação específica de cada Estado.

Já as alíquotas interestaduais são estabelecidas por meio de Resolução do Senado Federal, sendo que a Resolução SF nº 22/89 dispõe sobre as alíquotas para operações interestaduais e a Resolução 13/2012, dispõe sobre a alíquota para operações interestaduais com produtos importados do exterior, sendo:

- Alíquota de 12%: Regra geral
- Alíquota de 7%: Operações realizadas nas regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo.
- Alíquota de 4%: Bens e mercadorias importados do exterior que, após o desembaraço aduaneiro: I – não tenham sido submetidos a processos de industrialização; II – ainda que submetidos a processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento, renovação ou recondicionamento, resultem em mercadorias ou bens com conteúdo de importação superior a 40% (quarenta por cento).

Com as novas regras trazidas pela EC 87/2015, as operações com consumidor final não contribuinte, passam a ter as mesmas alíquotas de ICMS aplicáveis, ou seja, não serão mais utilizadas as alíquotas internas do Estado de Origem e sim as alíquotas interestaduais, como em qualquer outra operação. Para estas operações, deverá ser calculado o diferencial de

alíquotas - DIFAL nestas operações.

Entende-se como diferencial de alíquotas a diferença entre a alíquota interna do Estado de destino da mercadoria e a alíquota interestadual correspondente à operação.

Devido às alterações no recolhimento do imposto, muitos Estados adaptaram suas alíquotas internas visando uma maior arrecadação devido ao DIFAL. Na Tabela 1 estão relacionadas as alíquotas internas de cada Estado, bem como as alíquotas referentes à circulação interestadual:

Tabela 1 - Alíquotas internas e interestaduais - 2016

Alíquota interna do ICMS	DESTINO																											
	AC	AL	AM	AP	BA	CE	DF	ES	GO	MA	MT	MS	MG	PA	PB	PR	PE	PI	RN	RS	RJ	RO	RR	SC	SP	SE	TO	EX
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	18	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
EX	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

Fonte: www.contabilidadenobrasil.com.br/aliquotas-internas-2016

O Convênio ICMS 93/2015, em sua cláusula segunda, § 1º - A, determina como

deverá ser calculado o imposto devido 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

ALQ inter = alíquota interestadual aplicável à operação ou prestação de serviços

ALQ intra = alíquota interna aplicável à operação ou prestação de serviços

A EC 87/2015 trouxe além da alteração dos incisos VII e VII, do art. 155, a inclusão do art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT para tratar da sistemática da cobrança do imposto devido.

Tal artigo dispõe sobre os percentuais a serem recolhidos na partilha do imposto entre Estado de origem e Estado de destino:

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.

Tendo em vista que o recolhimento de parte do ICMS ao Estado de destino promoveria uma diminuição da arrecadação do imposto no Estado de origem, o percentual a ser recolhido referente ao diferencial de alíquota foi escalonado a fim de evitar um maior impacto na receita do referido Estado, conforme observa-se na Tabela 2:

Tabela 2 - Percentual referente ao DIFAL a ser recolhido para o Estado de Destino

Ano	ICMS apurado pela diferença entre alíquotas interna e interestadual	
	UF de Origem	UF de Destino
2015	80%	20%
2016	60%	40%
2017	40%	60%
2018	20%	80%
2019	0%	100%

Fonte: www.fazenda.sp.gov.br

Sobre o escalonamento no recolhimento para cada Estado do diferencial de alíquotas, Neto (2015, s.p.) observa:

A regra de transição contida no artigo 99 do ADCT foi necessária para que os Estados de origem não “sentissem o baque” da perda de arrecadação num curto espaço de tempo. Do mesmo modo, os Estados de destino não teriam que esperar tanto (ainda mais) para terem os tão sonhados recursos oriundos dessas operações e prestações. Para isso foram instituídas as regras de transição contidas nos incisos I a V do artigo 99 DADCT. Somente em 2019 os Estados de destino ficarão com a totalidade do ICMS devido em relação ao diferencial de alíquotas.

A regra de transição busca amenizar as perdas dos Estados de origem, que até então concentravam a arrecadação total do ICMS referente a operações de vendas interestaduais destinadas ao consumidor final não contribuinte.

Os Estados consumidores passam a ter um aumento considerável em suas receitas, principalmente em 2019, quando receberão a totalidade do imposto referente ao DIFAL.

Em 2015, a aplicação dos efeitos da EC 87/2015 ficou prejudicada, pois sua publicação se deu em abril, devendo ser respeitado o princípio da anterioridade. Portanto, as mudanças passaram a ter vigência a partir de 1º de janeiro de 2016.

CAPÍTULO 3 - ESTUDO DE CASO E OS IMPACTOS CAUSADOS PELA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015

Este capítulo tem por finalidade realizar um estudo de caso a fim de demonstrar a nova forma de cálculo do ICMS para operações de venda interestaduais. Além do procedimento operacional, tem por objetivo analisar os principais impactos burocráticos e financeiros causados pela EC 87/2015.

3.1 Apresentação de Caso Prático

Para fundamentar a teoria, foi realizado um estudo de caso, utilizando-se uma empresa da qual a essência é real, porém, os dados verdadeiros foram omitidos por questões de segurança.

A empresa estudada iniciou suas atividades em meados de 2006 por administração de um dos sócios. A princípio era uma revendedora de doces, ou seja, tinha por atividade principal o comércio varejista de doces. O regime tributário no qual estava enquadrada era o Simples Nacional. Em meados de 2014, a demanda de empresas distribuidoras aumentou, e houve a necessidade de transformar o CNAE para indústria, passando a ser objeto social da empresa assim como o comércio, além de operar por meio eletrônico, tendo em vista o grande crescimento de vendas via internet.

Em 2015 foi modificado o regime tributário para lucro presumido. Como vantagem, obteve maior poder de barganha, pois as distribuidoras precisavam de créditos e a empresa por ser Simples Nacional não dava direito a crédito. Por esse motivo, foi escolhido outro regime tributário, tendo em vista que as distribuidoras diminuiriam suas compras caso ela não optasse por transformar o regime tributário.

Faz-se necessário salientar que a maior parte do faturamento da empresa é realizada com vendas interestaduais. Nas vendas interestaduais, o Estado predominante de vendas é o Rio Grande do Sul.

A empresa tem por objeto social, as seguintes atividades enumeradas na classificação nacional de atividade econômica – CNAE:

Como CNAE principal:

- 10.99-6-99 - Fabricação de outros produtos alimentícios não especificados anteriormente

E CNAE secundário:

- 46.39-7-01 - Comércio atacadista de produtos alimentícios em geral
- 4721-1-04 Comércio varejista de doces, balas, bombons e semelhantes
- 49.30-2-02 - Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional.

Para fixação da teoria apresentada no trabalho, o caso será estudado por meio de uma Nota Fiscal eletrônica (ANEXO A), referente a uma operação de venda interestadual, realizada para um consumidor final não contribuinte pela internet. Neste caso, o consumidor final é uma pessoa física, ou seja, a venda foi realizada para um CPF e não um CNPJ. Seguem os dados da Nota Fiscal:

- UF de Origem: São Paulo
- UF de Destino: Rio Grande do Sul
- Valor total da Nota: R\$ 660,00

Outrora o cálculo era realizado utilizando apenas a alíquota interna do Estado de origem, que no caso é de 18% para SP, conforme demonstrado na Tabela 3:

Tabela 3 - Cálculo do recolhimento do imposto total devido na operação

Base de cálculo	Alíquota	ICMS total devido na operação
R\$ 660,00	18%	= R\$ 118,80

Fonte: Elaborado pelo autor

O valor de R\$ 118,80 era recolhido integralmente para o Estado de São Paulo.

Doravante, de acordo com a Emenda Constitucional nº 87/2015, a nova forma de cálculo utiliza a alíquota interestadual da operação e a alíquota interna do Estado de destino, que seguem:

- Alíquota interestadual para a operação: 12%
- Alíquota da UF de Destino (RS): 18%

O cálculo conforme demonstrado na Tabela 4 refere-se ao imposto devido ao Estado de origem e ao diferencial de alíquotas, cujo valor será recolhido para o Estado de destino:

Tabela 4 - ICMS referente a operações próprias para a Origem e Destino

Valor da operação	R\$ 660,00
Alíquota interna do Estado de Destino (RS)	18%
ICMS total devido da operação	= R\$ 118,80
Valor da operação	R\$ 660,00
Alíquota interestadual	12%
Imposto devido à UF de Origem (SP)	= R\$ 79,20
ICMS total devido na operação	R\$ 118,80
(-) Imposto devido à UF de Origem (SP)	R\$ 79,20
Diferença do Imposto devido à UF de Destino	= R\$ 39,60

Fonte: Elaborado pelo autor

O valor de R\$79,20 será recolhido em benefício de São Paulo.

Por via de regra, o valor de R\$ 39,60 deveria ser recolhido em benefício do Rio Grande do Sul, porém, a regulamentação da EC 87/2015 previu a partilha do ICMS referente ao diferencial de alíquotas. No ano de 2016, a partilha será efetuada da seguinte forma:

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

Sendo assim, o ICMS recolhido em benefício do Estado do Rio Grande do Sul, terá o seguinte ajuste:

Tabela 5 – Partilha do ICMS

Valor da base de cálculo do ICMS na UF de Destino	R\$ 39,60
Percentual provisório de partilha UF de Origem 2016 (SP)	60%
Imposto devido à UF de Origem (SP)	= R\$ 23,76
Valor da base de cálculo do ICMS na UF de Destino	R\$ 39,60
Percentual provisório de partilha UF de Destino 2016 (RS)	40%
Imposto devido à UF de Destino (RS)	= R\$ 15,84

Fonte: Elaborado pelo autor

Comparativamente, podemos observar na Tabela 6, a alteração na arrecadação de cada Estado nesta operação:

Tabela 6 - Quadro Comparativo

	Antes da EC 87/2015	Depois da EC 87/2015
São Paulo	R\$ 118,80	R\$ 102,96 (79,20 + 23,76)
Rio Grande do Sul	R\$ 00,00	R\$ 15,84

Fonte: Elaborado pelo autor

Nesta operação, realizada em 2016, São Paulo teve uma diminuição na arrecadação no valor de R\$ 15,84.

O recolhimento do diferencial de alíquotas é de responsabilidade da empresa remetente da mercadoria, como define a EC 87/2015, no artigo 155, inciso VIII:

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

Observa-se que o Estado de São Paulo foi beneficiado com o ICMS operações próprias mais os 60% da partilha. Já o Estado do Rio Grande do Sul foi beneficiado com 40% da partilha referente ao diferencial de alíquotas.

3.2 O Fundo de Combate à Pobreza e o Recolhimento do ICMS

Para vendas interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte, o Convênio ICMS 93/2015 também trouxe a previsão de recolhimento do adicional de até 2% na alíquota do ICMS destinado ao Fundo de Combate à Pobreza - FCP, observando a legislação de cada Unidade Federada de destino, conforme disposto em seus § 4º:

§ 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.

Com relação à forma de cálculo e forma de recolhimento do imposto devido, o Convênio ICMS 93/2015 dispõe em seu § 5º:

§ 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).

O Fundo de Combate à Pobreza integra a base de cálculo relativa à operação e é devido de forma integral ao Estado de Destino da mercadoria, caso esse Estado possua previsão de recolhimento em sua legislação.

Sendo assim, a cada venda interestadual, a empresa de origem deve observar na legislação do Estado de destino se o produto vendido pertence ao fundo de combate à pobreza, pois poderá ou não ter o adicional de até dois pontos percentuais na alíquota.

Em 2016, alguns Estados incluíram mercadorias em sua legislação referente ao FCP, sendo obrigatório o recolhimento do adicional. Antes da EC 87/2015 o recolhimento era devido apenas ao Estado de Origem, caso nesse Estado houvesse a previsão para o recolhimento.

Praticamente todos os Estados têm produtos incluídos no fundo, conforme pode ser observado na Tabela 7, onde estão relacionados os Estados que dispõem da previsão do recolhimento e suas respectivas legislações:

Tabela 7 - Estados que possuem previsão para recolhimento do FCP

AL	Lei nº 7.742 de 09/10/2015	PE	Lei nº 15.599 de 30/09/2015
CE	Decreto nº 31.860 de 29/12/2015	PI	Lei nº 6.745 de 23/12/2015
DF	Lei nº 5.569 de 18/12/2015	PR	Lei nº 18.573 de 30/09/2015
ES	Lei nº 10.379 de 16/06/2015	RJ	Lei Complementar nº 61/2015
GO	Anexo XIV (art. 20, § 6º)	RN	Lei nº 9.991 de 29/10/2015
MA	Lei nº 10.329 de 30/09/2015	RO	Lei Complementar nº 842
MG	Decreto nº 46.927 de 29/12/2015	RS	Lei nº 14.742 de 24/09/2015
MS	Lei nº 4.751 de 05/11/2015	SE	Decreto nº 30.118 de 20/11/2015
MT	Lei nº 10.337 de 16/11/2015	SP	Lei nº 16.006 de 24/11/2015
PB	Decreto nº 36.209 de 30/09/2015	TO	Lei nº 3.019 de 30/09/2015

Fonte: www.contabilidadenobrasil.com.br

A responsabilidade de efetuar o recolhimento do FCP e do DIFAL no caso de venda ou prestação de serviço à consumidor final não contribuinte, se deve ao Estado de Origem da mercadoria.

No caso do estudo referente à Nota Fiscal demonstrado anteriormente, embora o Estado do Rio Grande do Sul tenha legislação referente ao Fundo de Combate à Pobreza, não há previsão para o produto em questão.

Caso o produto estivesse na lista com adicional de 2%, além do diferencial de alíquotas recolhido para o Estado do Rio Grande do Sul, deveria ser realizado o seguinte cálculo para posterior recolhimento:

- Valor total da Nota Fiscal (base de cálculo): R\$ 660,00
- Alíquota para Fundo de Combate à Pobreza: 2%

Sendo: $R\$ 660,00 \times 2\% = R\$ 13,20$

O valor de R\$ 13,20 deveria ser recolhido integralmente em benefício do Estado do Rio Grande do Sul.

O recolhimento do FCP e do DIFAL deve ser realizado separadamente, por meio da Guia Nacional de Recolhimentos Estaduais – GNRE, utilizando-se os códigos de receita:

- 100080 – ICMS Recolhimentos Especiais
- 100102 – ICMS Consumidor Final não contribuinte outra UF por operação
- 100129 – Fundo Estadual de Combate à Pobreza por operação

A guia pode ser emitida no Portal GNRE (<http://www.gnre.pe.gov.br/>) conforme demonstrado nas Figuras 5 e 6:

Figura 5 - Emissão da GNRE – UF favorecida

The screenshot shows the GNRE website interface. The main navigation menu includes: Automação, Downloads, Legislação, Tabelas, Bancos arrecadadores, Disponibilidade, Perguntas Frequentes, Notícias, Links úteis, Consultar GNRE, and Consultar Lote. The current page is 'Gerar guia individual'. The form section is titled 'Dados da guia' and contains a dropdown menu for '*UF Favorecida:'. The dropdown is open, showing a list of Brazilian states and the Distrito Federal. The selected option is '[Selecione a UF]'. Below the dropdown are buttons for 'Validar', 'Limpar', and 'Cancelar'. A note indicates that fields with an asterisk are mandatory. The footer of the page includes 'Desenvolvido por:' and a logo.

Fonte: <http://www.gnre.pe.gov.br>

Para emissão da GNRE, o primeiro passo é a escolha da Unidade Federativa favorecida, ou seja, o Estado em que se encontra o consumidor final ao qual a mercadoria será entregue, conforme a Figura 5. Após, deve ser selecionado o código da receita, conforme demonstrado na Figura 6:

Figura 6 - Emissão da GNRE – Código de receita

The screenshot shows the GNRE website interface. The main navigation menu is the same as in Figure 5. The current page is 'Gerar guia individual'. The form section is titled 'Dados da guia' and contains a dropdown menu for '*UF Favorecida:' which is set to 'Rio Grande do Sul'. Below it is a dropdown menu for '*Receita:'. The dropdown is open, showing a list of ICMS codes and their descriptions. The selected option is '[Selecione a Receita]'. Below the dropdown are buttons for 'Validar', 'Limpar', and 'Cancelar'. A note indicates that fields with an asterisk are mandatory. The footer of the page includes 'Desenvolvido por:' and a logo.

Fonte: <http://www.gnre.pe.gov.br>

Preenchidos os dados, a GNRE é gerada conforme a Figura 7:

Figura 7 - Modelo de GNRE

8567000000-8 00010099892-1 [] 7 [] 20151109-4		11 Reservado	12 Microfilme
13 UF Favorecida São Paulo		14 Data de Vencimento	
15 Nº do Convênio ou Protocolo / Especificação da Mercadoria		01 Código da UF Favorecida 26-4	
16 Nome, Firma ou Razão Social CONTRIBUINTE		02 Código da Receita 10008-0	
17 Inscrição Estadual na UF Favorecida AP- IE 800		03 CNPJ / CPF do Contribuinte 099.999.999-05	
18 Endereço Completo		04 Nº. do Documento de Origem SERVICO PELO SISTEMA	
19 Município	20 UF	21 CEP	22 DDD / Telefone
23 Informações Complementares OP - NÚMERO DA NFE		05 Período de Referência / Nº. Parcela	
24 Autenticação		06 Valor Principal 0,01	
		07 Atualização Monetária	
		08 Juros	
		09 Multa	
		10 Total a Recolher 0,01	

Fonte: <http://www.fazenda.sp.gov.br>

Os Estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Espírito Santo não possuem integração com o sistema GNRE, portanto, para o Fundo de Combate à Pobreza deverão ser utilizadas as guias de recolhimento estaduais com códigos específicos para a operação.

No Estado de São Paulo, conforme a lei 16.006/2015, o recolhimento correspondente ao adicional do Fundo de Combate à Pobreza deverá ser realizado separadamente por meio de Documento de Arrecadação de Receitas Estaduais – DARE, que pode ser emitida no site da Secretaria da Fazenda, conforme a Figura 8:

Figura 8 - Emissão de DARE

Governo do Estado de São Paulo
Secretaria da Fazenda

Home Institucional Produtos e Serviços Legislação Prestando Contas Municípios e Parcerias Notícias Download Fale Conosco

Notícias

Fazenda notifica proprietários de 306,8 mil veículos final de placa 7 com débitos de IPVA

20/10/2016 Débitos do imposto de 2011 a 2016 somam mais de R\$ 267,6 milhões

Secretaria da Fazenda cassa inscrição estadual de mais de 50,8 mil contribuintes por inatividade pre

18/10/2016 Medida do Fisco ocorreu pela omissão na entrega das Guias de Informação e Apuração do ICMS (GIAs)

Secretaria da Fazenda deposita R\$ 288 milhões em repasses de ICMS aos municípios paulistas

18/10/2016 Valor distribuído às prefeituras em outubro alcança R\$ 875 milhões

Veja mais notícias

SERVIÇOS MAIS ACESSADOS


- IPVA
- Folha de Pagamento
- Nota Fiscal Paulista
- Repasse de Tributos
- Nota Fiscal Eletrônica
- Lei de Taxas - Esclarecimentos
- Prestando Contas
- Lei de Responsab. Fiscal
- Balanco Geral do Estado
- Balanco Empresas Públicas de SP
- Execução Orçamentária
- Transferência Voluntária
- Normas Internas de Contabilidade
- Posto Fiscal
- Serviços Eletrônicos
- eCND - Certidão Negativa
- ICMS
- DIPAM
- GARE e GNRE Demais Códigos

Ambiente de Pagamentos
DARESP


Fonte: <http://www.fazenda.sp.gov.br>


Preenchidos os dados, a DARE é gerada conforme a Figura 9:

Figura 9 - Modelo de DARE



8588000000-8 50150185111-9 50190000028-7 33620151211-4

		Governo do Estado de São Paulo Secretaria da Fazenda Documento de Arrecadação de Receitas Estaduais		DARE-SP	
01 - Nome / Razão Social Teste		07 - Data de Vencimento 11/12/2015			
02 - Endereço Teste		08 - Valor Total R\$ 50,15			
03 - CNPJ Base / CPF 123.456.789-09	04 - Telefone (12)34579-8999	05 - Quantidade de Documentos Detalhe 1	09 - Número do DARE 150190000028336		
06 - Observações O CONTRIBUINTE DEVERÁ INFORMAR O NÚMERO DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA NO CAMPO OBSERVAÇÕES COMPLEMENTARES. 12345678901234567890123456789012345678901234			Emissão: 11/12/2015		
10 - Autenticação Mecânica		Via do Banco			

150190000028336-0001		Governo do Estado de São Paulo Secretaria da Fazenda	DARE-SP	DOCUMENTO DETALHE	01 - Código de Receita - Descrição da Receita 104-1	02 - Código Tipo de Serviço - Descrição do Serviço 401041 SEFAZ - ICMS - Fundo Estadual de Combate à Pobreza por apuração
	15 - Nome / Razão Social Teste		03 - Data de Vencimento 11/12/2015	06 - Inscrição na Dívida ou Nº Etiqueta	09 - Valor da Receita 50,00	12 - Acréscimo Financeiro
	16 - Endereço Teste		04 - CNPJ ou CPF ou Renavam 123.456.789-09	07 - Referência 11/2015	10 - Juros de Mora 0,05	13 - Honorários Advocaticios
	17 - Observações O CONTRIBUINTE DEVERÁ INFORMAR O NÚMERO DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA NO CAMPO OBSERVAÇÕES COMPLEMENTARES. 1234567890123456789012345678901234		05 - Insc. Estadual / Cód. Município / Nº Declaração 1234567890	08 - Nº AIM / Nº Controle / Nº do Parc. / Nº da Notif.	11 - Multa de Mora ou por Infração 0,10	14 - Valor Total 50,15
18 - Nº do Documento Detalhe 150190000028336-0001		Emissão: 11/12/2015				

Fonte: <http://www.fazenda.sp.gov.br>

A guia deve ser emitida e recolhida antes da saída do bem ou no início da prestação de serviço, devendo ser informado no campo de observações o número da Nota Fiscal Eletrônica correspondente à operação, sendo que a cada Nota Fiscal emitida, corresponderá uma guia, que deve acompanhar o trânsito da mercadoria ou o transporte.

Alternativamente, caso a empresa tenha grandes movimentações em outros Estados destinadas a consumidor final não contribuinte, poderá efetuar inscrição estadual em outros Estados, possibilitando o pagamento através da apuração mensal.

O Convênio ICMS 152/2015 de 11 de dezembro de 2015 trouxe algumas alterações ao Convênio 93/2015, entre as quais, a previsão de cadastro nos Estados de forma simplificada, conforme sua cláusula terceira:

Cláusula terceira: Acordam os Estados e o Distrito Federal que até 30 de junho de 2016:

I - a inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS dar-se-á de forma simplificada, ficando dispensada a apresentação de documentos;

O cadastro pode ser realizado no site da Receita Federal do Brasil, por meio do Programa Coleta Web, conforme exemplo demonstrado na Figura 10:

Figura 10 - Inscrição estadual para estabelecimento localizado em outra UF

Fonte: <https://www.receita.fazenda.gov.br>

Em caso de apuração mensal, a empresa deverá informar o número da Inscrição Estadual nas Notas Fiscais emitidas e enviar mensalmente documento declaratório de apuração – GIA ST Nacional, até o dia 10 do mês subsequente ao da apuração do imposto.

Para recolhimento por apuração, na emissão da GNRE serão utilizados os códigos de receita:

- 100110 – ICMS Consumidor Final não contribuinte outra UF por apuração
- 100137 – Fundo Estadual de Combate à Pobreza por apuração

O recolhimento por apuração será feito por uma única guia GNRE que deverá ser emitida e recolhida até o dia 15 do mês subsequente ao da apuração do imposto.

Com relação ao ICMS referente à alíquota interestadual destinado ao Estado de origem da mercadoria, bem como o percentual referente à partilha do DIFAL destinado ao Estado de Origem, o recolhimento deverá ser realizado por meio de documento de arrecadação estadual.

No Estado de São Paulo utiliza-se a Guia de Arrecadação Estadual – GARE, cuja emissão pode ser realizada no site da Secretaria da Fazenda de São Paulo, conforme demonstrado na Figura 11:

Figura 11 – Emissão de GARE

Governo do Estado de São Paulo
Secretaria da Fazenda

Emissão de Guias - Individual

Tipo de Guia:

- ...
- GARE DR
- GARE ICMS**
- GNRE

Fonte: <https://www.fazenda.sp.gov.br/guiasinternet/Gare>

O recolhimento devido para o Estado de São Paulo referente à alíquota interestadual da venda e o percentual do diferencial de alíquotas, será através de sua apuração (RPA) com a GARE, obedecendo aos prazos de recolhimento normal, conforme o CNAE da empresa.

3.3 Principais Impactos causados pela Emenda Constitucional nº 87/2015

Como a parcela de recolhimento do ICMS referente ao Estado de destino corresponde à diferença entre a alíquota interna, prevista na sua legislação, e a alíquota interestadual, deverá o remetente, a cada operação de venda, consultar essa informação para efetuar o cálculo do imposto devido.

Portanto, se os clientes estiverem espalhados por todo o território nacional, em vários Estados diferentes, como comumente ocorre nas vendas de *e-commerce*, a empresa contribuinte deve conhecer todas as alíquotas vigentes na legislação regente do ICMS de cada Ente Federado. E isso, diga-se de passagem, é apenas um dos problemas a serem enfrentados por essas empresas.

Caberá ao remetente efetuar o cálculo do diferencial de alíquotas e verificar na legislação do Estado de destino se há previsão de FCP para o produto a ser vendido, bem como o seu percentual, a fim de efetuar o cálculo. Além disso, deverá verificar se há algum benefício na legislação, como redução de base de cálculo, que deverá ser considerada para o cálculo, ou isenção.

A diferença entre os sistemas disponíveis para consulta e emissão das guias de recolhimento entre os Estados e as eventuais lacunas na legislação, são outros fatores complicadores para a rotina das empresas.

Com relação ao FCP, tendo em vista que deve ser recolhido em guia própria, a empresa remetente deve observar também, qual o documento de arrecadação a ser utilizado para cada Estado e qual o código de recolhimento. Portanto, trata-se de um aumento burocrático significativo para o operacional da empresa.

Para os grandes varejistas virtuais, apesar do aumento burocrático, não houve uma grande dificuldade em alterar seus sistemas. Porém, os negócios virtuais menores sentiram os impactos dos efeitos na nova regra.

Cumprir a nova regra exige que a empresa tenha dinheiro em caixa para efetuar os recolhimentos à vista, no ato da venda, devido a necessidade da guia acompanhar o produto ao Estado de destino. Isso pode levar a pequena empresa a ter um desequilíbrio em seu fluxo financeiro, o que provoca uma necessidade de adaptação em seu planejamento tributário.

Além do impacto burocrático, as mudanças trazidas pela Emenda causaram impactos financeiros, tendo em vista as mudanças necessárias para adequação à nova legislação.

Algumas necessidades como customização no sistema de emissão de notas, treinamento de pessoal ou até mesmo contratação de funcionários para efetuar o trabalho burocrático, geraram custos extras à empresas, fazendo com que o preço de venda ao consumidor final fosse readequado.

Em pequenas empresas, os custos operacionais e tributários acabam sendo muito impactantes. Em alguns casos, podem inclusive derrubar a expectativa de crescimento da empresa, tendo em vista a diminuição da sua lucratividade.

Com o aumento de preço, conseqüentemente as empresas perdem competitividade gerando um risco da empresa não conseguir arcar com seus custos e despesas, não restando outra alternativa a não ser encerrar suas atividades.

O Convênio ICMS 93/2015 trouxe a previsão de que até mesmo as micro e pequenas empresas optantes pelo Simples Nacional devem seguir a regra, conforme sua cláusula nona:

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.

Essa cláusula causou uma verdadeira polêmica, tendo em vista que é contrária aos direitos fundamentais do tratamento diferenciado das micro e pequenas empresas.

É importante salientar que o objetivo do enquadramento das empresas no regime de

tributação Simples Nacional, seria proporcionar um tratamento favorável, uniforme e simplificado a essas empresas, o que em certo ponto, restou prejudicado com a nova regra que dispõe o Convênio ICMS 93/2015.

Com a nova regra, as empresas optantes pelo Simples Nacional acabam impedidas de aproveitar os benefícios que esse regime tributário proporciona, tendo em vista o desequilíbrio e distinção da carga tributária causada em vendas interestaduais.

Para empresas não optantes pelo Simples Nacional, a mudança na legislação não significa duplicação do tributo, porém para empresas optantes, há um aumento na carga tributária, conforme pode-se observar no exemplo abaixo:

Empresa de *e-commerce* localizada em São Paulo efetua venda para consumidor final não contribuinte localizada no Estado do Paraná. Na legislação do Estado de destino há previsão de Fundo de Combate à Pobreza para o produto vendido. Serão utilizados os seguintes dados para o cálculo:

- Alíquota interestadual: 12%
- Alíquota interna do produto no Estado de destino: 18%
- Diferencial de alíquotas: 6%
- Alíquota do produto para o Fundo de Combate à Pobreza: 2%
- Valor total da Nota: R\$ 500,00
- Faturamento mensal da empresa: R\$ 50.000,00
- Alíquota – Simples Nacional: 4%

Na situação hipotética acima, com base nos dados apresentados, a empresa tem como obrigação o recolhimento do Documento de Arrecadação Simplificado – DAS, no valor de R\$ 2.000,00, ou seja, R\$ 50.000,00 x 4%, antes da regra trazida pelo Convênio ICMS 93/2015.

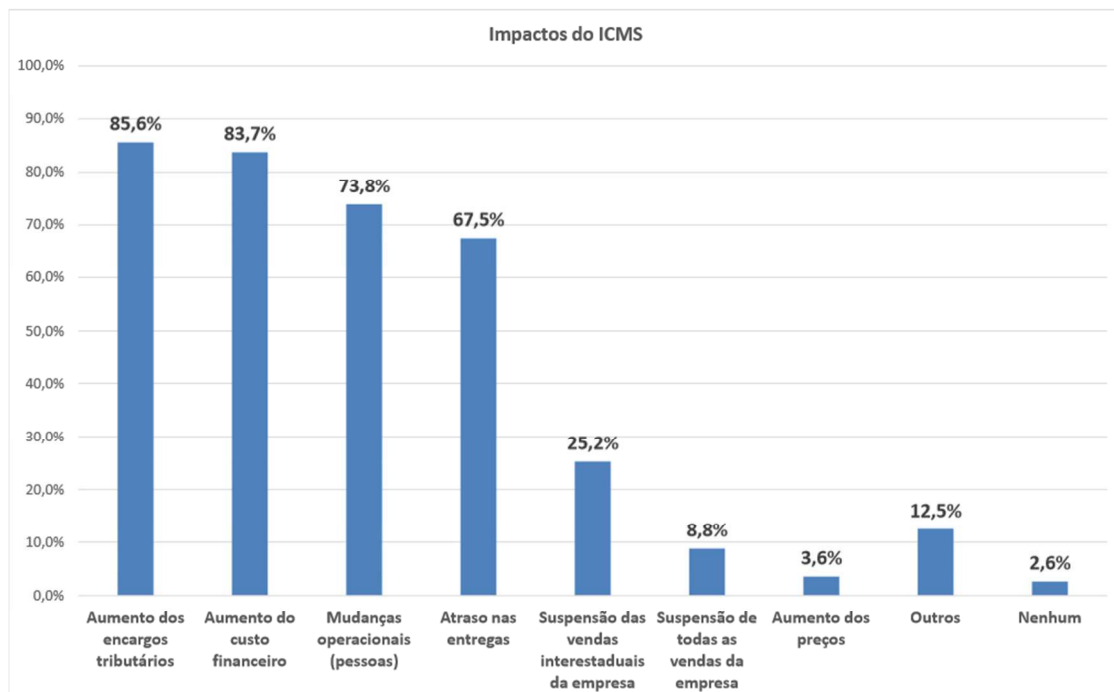
Com a alteração da legislação, a empresa teria que pagar o DAS no valor de R\$ 2.000,00 mais o ICMS devido em cada operação:

- R\$ 500,00 x 6%= R\$ 30,00, sendo 60% para São Paulo (origem) e 40% para o Paraná (destino). Ou seja, mais R\$ 18,00 para São e Paulo e R\$ 12,00 para o Paraná.
- R\$ 500,00 x 2%= R\$ 10,00 referente ao FCP para o Paraná.

Só com base neste exemplo podemos observar que antes da Emenda, a carga tributária seria de R\$ 2.000,00. Com a nova regra, com apenas a venda exemplificada, a carga tributária passou a ser de R\$ 2.040,00, ou seja, um aumento de 2% no imposto a ser recolhido. Em caso de muitas vendas interestaduais, o aumento na carga tributária alcançaria grandes proporções.

O Sebrae publicou em seu site uma consulta realizada entre empresários em 04/02/2016, para conhecer os impactos das mudanças das regras do ICMS, cujos resultados são demonstrados na Figura 12:

Figura 12 - Impactos da EC 87/2015 para empresas optantes pelo SN



Fonte: <http://www.sebrae.com.br>

Em 29 de janeiro de 2016 o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – CFOAB, impetrou a Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI nº 5464, questionando a cláusula nona do Convênio ICMS 93/2015, com pedido da suspensão das novas regras de tributação, em vigor desde 1º de janeiro de 2016.

O Ministro Dias Toffoli, concedeu a medida cautelar em 17 de fevereiro de 2016 (ANEXO B), suspendendo a eficácia da cláusula nona do Convênio ICMS 93/2015 editado pelo CONFAZ. Portanto, com a suspensão, as micro e pequenas empresas que realizam operações de vendas ou prestação de serviços interestaduais voltaram a pagar apenas o

Simplex Nacional em suas transações.

O Ministro entendeu ser o caso de concessão de liminar em razão do perigo da demora, tendo em vista que a norma questionada coloca em risco as micro e pequenas empresas, pois ameaça seu funcionamento ao impor custos burocráticos e financeiros.

No entanto, a ação continua em andamento. A decisão do relator nos autos da ADI nº 5464 não é definitiva, devendo ser submetida a referendo no Plenário do Supremo Tribunal Federal - STF.

O Convênio ICMS 93/2015 como um todo é objeto de questionamento da ADI nº 5469, impetrada pela Associação Brasileira de Comércio Eletrônico (Abcomm), que também está sob relatoria do Ministro Dias Toffoli. Segundo a Abcomm, o convênio é ato normativo inadequado para tratar de fato gerador específico, pois a matéria cabe à lei complementar. A ADI nº 5469 encontra-se aguardando julgamento.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em virtude do que foi exposto, conclui-se que a Emenda Constitucional nº 87/2015 alterou de forma profunda a sistemática de recolhimento do ICMS. Por um lado, a Emenda trouxe benefícios aos Estados consumidores, tendo em vista que diminuiu o desequilíbrio na arrecadação tributária, e conseqüentemente diminuiu a guerra fiscal existente entre os Estados. Por outro lado, sua regulamentação trouxe impactos significativos para todos os segmentos de empresas, em especial para as de comércio eletrônico, tendo em vista que a venda de produtos pela internet está cada vez mais comum e com volume maior a cada ano.

Antes da EC 87/2015, a arrecadação do ICMS referente a operações interestaduais destinadas à consumidor não contribuinte, pertencia integralmente ao Estado de origem, conforme demonstrado no capítulo 2 deste trabalho. Portanto, as regiões Sul e Sudeste eram as maiores beneficiadas com o recolhimento de ICMS nessas operações, o que provocava um desequilíbrio na arrecadação tributária do país.

Assim, sob o pretexto de eliminar a guerra fiscal entre os Entes Federados e redistribuir de forma mais adequada e uniforme a receita fiscal do ICMS, a EC 87/2015 foi aprovada, o que certamente gerou diversos transtornos para as empresas.

Dentro deste contexto, este trabalho desenvolveu uma análise da legislação atual e utilizou-se de um caso prático para demonstrar os efeitos dessa nova regra de tributação. Apesar do pouco tempo de vigência, já é possível observar os impactos causados, bem como os resultados gerados com a mudança.

Observa-se que a EC 87/2015 beneficiou os Estados consumidores, sendo um avanço no cenário tributário brasileiro, uma vez que proporcionou um maior equilíbrio com relação à arrecadação de Estados menos favorecidos com a presença de empresas. Principalmente os Estados do Norte e Nordeste passaram a ter mais recursos e o que se espera é que esses ganhos sejam empregados no desenvolvimento dessa região.

Para fins de equilibrar a arrecadação, a EC 87/2015 provocou efeitos positivos. No entanto, falta maior regulamentação, os próprios órgãos fiscais tem enfrentado dificuldades em operar as mudanças e o excesso de burocratização causou impactos negativos às empresas.

Por se tratar de um assunto recente, ainda foi pouco explorado pela doutrina. Portanto, espera-se que este estudo contribua trazendo informações aos interessados no assunto.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 6. Ed. Rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 5469. Relator Ministro Dias Toffoli. Disponível em:
<http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=5469&processo=5469>. Acesso em: 22 out. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 5464. Relator Ministro Dias Toffoli. Disponível em:
<http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=5464&processo=5464>. Acesso em: 22 out. 2016.

BRASIL. ADCT. Atos das Disposições Constitucionais Transitórias. Brasília, DF, 2015. Disponível em
 <http://www.senado.gov.br/atividade/const/con1988/ADC1988_16.04.2015/art_99_a.sp> Acesso em: 10 ago. 2016.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em:
 <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 20 jun. 2016.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de Setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre as relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências (Lei Kandir). Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 15 maio 2016.

BRASIL. Emenda Constitucional 87 de 16 de abril de 2015. Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal e inclui o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para tratar da sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado. Acervo: Legislação. Disponível em:
 <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc87.htm>. Acesso em: 22 ago. 2016

BRASIL. Lei Complementar nº 24, de 07 de Janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm>. Acesso em: 15 maio 2016.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis a União, Estados e Municípios. Disponível em:<https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm> . Acesso em: 25 out. 2016.

BALEEIRO, Aliomar. **O Direito Tributário na Constituição**. 11. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BRITO, Demes; PARISE, Fernanda Drummond. **A incidência do ICMS nas vendas pela internet – Inconstitucionalidade do protocolo ICMS nº 21 do Confaz**. Revista de estudos tributários, Porto Alegre, v.16, n.100, p.17-33. nov./dez. 2014.

CARRAZZA, Roque Antonio, **ICMS**. 8. Ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2202.

CARVALHO, Paulo de Barros. **ICMS – Incentivos – Conflitos entre Estados – Interpretação**. Revista de Direito Tributário, São Paulo, nº 66, 1994.

CEZAROTI, Guilherme. **ICMS no Comércio Eletrônico**. São Paulo: MP Editora, 2005.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários a Constituição de 1988: sistema tributário**. 1. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

CONFAZ. Protocolo de ICMS 21, de 01 de abril de 2011. Estabelece disciplina relacionada à exigência do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadoria ou bem a consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial no estabelecimento remetente. ICMS. Protocolos. Disponível em:<http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/ICMS/2011/pt021_11.htm>. Acesso em: 19 jun. 2016.

CONFAZ. Convênio ICMS 93, de 17 de setembro de 2015. Dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada. Disponível em:<www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv093_15>. Acesso em: 16 out. 2016.

CONFAZ. Convênio ICMS 152, de 11 de dezembro de 2015. Altera o Convênio 93/15, que dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada.

Disponível em: <www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv152_15>. Acesso em: 16 out. 2016.

EMERENCIANO, Adelmo da Silva. **Tributação no Comércio Eletrônico**. 1º Ed. São Paulo: IOB, 2003.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

FISCHER, Octávio Campos (Org.). **Guerra Fiscal e Tributação nos 25 Anos da Constituição de 1988**. Brasília: IDP, 2013.

GRECO, Marco Aurélio, **Poderes da Fiscalização tributária no âmbito da internet**. IN: GRECO, Marco Aurélio; MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Direito e Internet: Relações jurídicas na sociedade informatizada**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

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

NETO, Matteus Viana, **A Lei Complementar nº 87/1996 Interpretada**. 1. Ed. Leme (SP): LED – Editora de Direito, 1997.

NETO, Aluísio. **Comentários a EC nº 87/2015 – ICMS**. Disponível em: <<https://www.estrategiaconcursos.com.br/blog/comentarios-a-ec-no-872015-icms/>>. Acesso em: 08 out. 2016.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 15ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1999.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares, **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 7ªed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

ROSA, José Roberto. **Curso básico de ICMS com o Professor José Rosa**. 2. Ed. Itu (SP): Ottoni Editora, 2011.



SABBAG, Eduardo, **Manual de Direito Tributário**. 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SILVA, Daniel de Paula Gama: **Os diferentes aspectos da responsabilidade tributária: Conceito de sujeito passivo**. 2009. 63 f. Pós – graduação. Universidade Candido Mendes, 2009.

TEIXEIRA, Ricardo Santiago. **ICMS no comércio eletrônico**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 105/2012, p. 143 – 189, | Jul - Ago / 2012. Disponível em: <http://www.revistadotribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad60079000001580b3584948f85eaaa&docguid=I549c2ef0ee7d11e1abb7010000000000&hitguid=I549c2ef0ee7d11e1abb7010000000000&spos=2&epos=2&td=5&context=176&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=true&isFromMultiSumm=true&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em 25 out. 2016.

ANEXOS

ANEXO A – Nota Fiscal de Venda Interestadual

RECEBEMOS DE AMENDOLANDIA INDUSTRIA E COMERCIO DE DOCEES LTDA - EPP OS PRODUTOS/SERVICOS CONSTANTES DA NOTA FISCAL INDICADA AO LADO		NF ⁿ											
DATA DE RECEBIMENTO		IDENTIFICAÇÃO E ASSINATURA DO RECEBIDOR											
		N° 000.006.710											
		SÉRIE: 1											
 DANFE Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica 0 - Entrada 1 - Saída <input checked="" type="checkbox"/> 1 N° 000.006.710 SÉRIE: 1 Página 1 de 1		CONTROLE DO FISCO  CHAVE DE ACESSO 0067 1010 0006 7100											
		Consulta de autenticidade no portal nacional da NF-e www.nfe.fazenda.gov.br/portal ou no site da Sefaz Autorizadora PROTOCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO 135160437007503 - 18/07/2016 11:31											
NATUREZA DA OPERAÇÃO VENDA DE MERCADORIA													
INSCRIÇÃO ESTADUAL		INSCRIÇÃO ESTADUAL DO SEST, TRIR, CNPJ											
DESTINATÁRIO/REMETENTE		CNPJ/CPF											
RUA/RAZÃO SOCIAL		DATA DA EMISSÃO											
ENDEREÇO		BAIRRO/DISTRITO											
MUNICÍPIO		CNPJ/CPF											
CAXIAS DO SUL		SAO CRISTOVAO											
FUNDEFAX		CNPJ/CPF											
UF		DATA DE ENTRADA/SAÍDA											
RS		18/07/2016											
INSCRIÇÃO ESTADUAL		HORA DE ENTRADA/SAÍDA											
		11:29											
FATURA													
OUTROS													
CÁLCULO DO IMPOSTO													
BASE DE CÁLCULO DO ICMS	VALOR DO ICMS	BASE DE CÁLCULO DO ICMS ST	VALOR DO ICMS ST										
660,00	79,20	0,00	0,00										
VALOR DO FRETE	VALOR DO SEGURO	DISCONTO	OUTRAS DESPESAS ACESSÓRIAS										
0,00	0,00	0,00	0,00										
VALOR DO IPI	VALOR TOTAL DOS PRODUTOS		660,00										
0,00	VALOR TOTAL DA NOTA		660,00										
TRANSPORTADOR/VOLUMES TRANSPORTADOS													
RAZÃO SOCIAL	FRETE POR CONTA	CÓDIGO ANTT	PLACA DO VEÍCULO										
	1 - Destinatário/Remetente												
UF	CNPJ/CPF	UF											
SP		SP											
UF	CNPJ/CPF	UF											
SP		SP											
QUANTIDADE	ESPECIE	MARCA	NUMERAÇÃO										
20	CX												
PESO BRUTO		PESO LÍQUIDO											
192,000		192,000											
DADOS DO PRODUTO/SERVICO													
CODIGO	DESCRIÇÃO DO PRODUTO/SERVICO	NCM/SH	CST	CFOP	UNID.	QTD.	VL. UNT.	VL. TOTAL	ICMS	VL. ICMS	VL. IPI	ALIQ. ICMS	ALIQ. IPI
4	PACOCA CASEIRA - CX C/6 - 30 UNID - 1.600KG Total aproximado de tributos federais, estaduais e municipais: 134,97	20081100	000	6101	CX	20,0000	33,0000	660,00	660,00	79,20		12,00	
CÁLCULO DO ISSQN													
INSCRIÇÃO MUNICIPAL	VALOR TOTAL DOS SERVIÇOS	BASE DE CÁLCULO DO ISSQN	VALOR DO ISSQN										
DADOS ADICIONAIS		RESERVADO AO FISCO											
INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES *SUSPENSÃO DO IPI NOS TERMOS DO ARTIGO 29 DA LEI N 10.637/2002, PARÁGR. 1, DO ART. 17 - IN SRF342/03* VL. APROX. TRIB: R\$ 8.77 Fed., 46,20 Est e 0,00 Mun - Fonte: IBPT 9e13ac. Email Destinatario: amendolandia@hotmail.com. Venda p/ consumidor final, recolhido a diferença de alíquota conf. convenio 93 /2015. Base Calculo IPI: 660,00 ICMS Destino 40% R\$: 15,84. Total aproximado de tributos federais, estaduais e municipais: 134,97													

ANEXO B – Ação Direta de Inconstitucionalidade Nº 5464

**MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE
5.464 DISTRITO FEDERAL**

RELATOR	: MIN. DIAS TOFFOLI
REQTE.(S)	: CONSELHO FEDERAL DA ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL - CFOAB
ADV.(A/S)	: MARCUS VINÍCIUS FURTADO COELHO E OUTRO(A/S)
INTDO.(A/S)	: CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ
ADV.(A/S)	: ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO

DECISÃO:

Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade, com pedido de medida cautelar, ajuizada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB), tendo por objeto a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015 editado pelo CONFAZ, que dispõe “sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a **consumidor final não contribuinte do ICMS** localizado em outra unidade federada”, por ofensa aos arts. 5º, II; 145, § 1º; 146, III, d; 150, I, II e IV; 152; 155, § 2º, I; 170, IX; e 179 da Constituição Federal.

Eis o teor do dispositivo questionado:

“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**” (grifei).

Alega o autor, também, haver ofensa ao art. 97 do Código Tributário Nacional e às disposições da Lei Complementar nº 123/06. Sustenta que o CONFAZ não poderia determinar a aplicação do convênio em debate às microempresas e às empresas de pequeno porte optantes do Simples

ADI 5464 MC / DF

Nacional, em razão da ausência de lei complementar e de norma constitucional nesse sentido.

Relata que o convênio em questão estabeleceu as diretrizes gerais “do novo regime de recolhimento de ICMS em operações e prestações interestaduais destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto, decorrentes da Emenda Constitucional nº 87/2015”.

Expõe 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”. Defende, ainda, que esse diploma limita o poder de tributar e evita surpresas em desfavor do contribuinte.

Assevera que “o CONFAZ alterou de forma profunda a sistemática de recolhimento do ICMS, inclusive para os pequenos negócios do SIMPLES NACIONAL”. Na sua 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 alíquotas. 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.

ADI 5464 MC / DF

No tocante à concessão de medida liminar, menciona haver risco de “periclitamento 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

ADI 5464 MC / DF

Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícia e Informações e Pesquisas do Estado de São Paulo (SESCON); c) Carta PRESID 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.

É o breve relatório. Decido.

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.

Não obstante, sobreveio a Petição nº 4.512/2016, protocolada em 11/2/16, mediante a qual o autor requereu a juntada de documentos agregando novos elementos de convicção. 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. **Cármem 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. **Cármem 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

ADI 5464 MC / DF

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.

Eis 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

ADI 5464 MC / DF

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)."

Como se vê, a Emenda Constitucional nº 87/2015, alterou, de forma profunda, 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.

ADI 5464 MC / DF

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.**

Se é certo que a Emenda Constitucional nº 87/2015 uniformizou o regramento para a exigência do ICMS em operações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outra unidade da federação, **contribuinte ou não**, não só fixando a alíquota que será adotada na origem (interestadual), como também prevendo o diferencial de alíquota a favor do destino em todas as operações e prestações, não é menos certo que o art. 146, III, d, da Constituição dispôs caber a lei complementar a **definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte.**

Dispõe o art. 146 o seguinte:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(.....)

ADI 5464 MC / DF

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.”

Com efeito, a 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, 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).

ADI 5464 MC / DF

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.

Exatamente 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 microempendedor.

Dentro desse quadro jurídico especial, o microempendedor, no

ADI 5464 MC / DF

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. Ao lado da regência constitucional dos tributos, 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, art. 146, m, 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

ADI 5464 MC / DF

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:

“23. Entretanto, *exclusivamente o fato de a Emenda Constitucional [EC nº 87/2015] não ter feito qualquer referência ou exceção à situação dos optantes do Simples Nacional equivale a dizer que é obrigatória a aplicação da novel regência a estes?*

(...)

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

ADI 5464 MC / DF

pela não cumulatividade, sem versar sobre o fundamento constitucional específico 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 nº 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. Constatase 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**

ADI 5464 MC / DF

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, concludo 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.

ADI 5464 MC / DF

“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 pode ser observado no gráfico ‘Alíquota Efetiva de ICMS na Operação SP X RJ Convênio 93/2015’, cuja análise ‘valor da alíquota’ por ‘tempo’ demonstra um escalonamento progressivo do montante de carga tributária recolhida pelas empresas de São Paulo que vendem seus produtos para o Rio de Janeiro: (...)”

Acrescenta-se, ainda, que o Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE – também tem demonstrado preocupação com os impactos que a Cláusula 9ª do Convênio nº 93/2015 do CONFAZ tem causado às micro e pequenas empresas do país (ANEXO 3).

Em documentação encaminhada pelo Diretor-Presidente da Instituição (ANEXO 4) a este Conselho Federal da OAB, o SEBRAE discorreu sobre os prejuízos e danos sofridos pelas empresas aderentes ao Simples Nacional após o Convênio nº 93/2015 do CONFAZ.

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.

Cabe ressaltar ainda, que em Ofício nº 1901/2016 encaminhado pela Câmara Brasileira de Comércio Eletrônico – Camara.net – ao Conselho Deliberativo Nacional do SEBRAE (ANEXO 5), a Camara.net esclarece que:

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 Cama.net. p. 6)”.

ADI 5464 MC / DF

Pelo exposto, concedo a medida cautelar pleiteada, **ad referendum** do Plenário, para **suspender a eficácia da cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015 editado pelo CONFAZ, até o julgamento final da ação.**

Comunique-se.

Publique-se.

A julgamento pelo Plenário.

Brasília, 12 de fevereiro de 2016.

Ministro **DIAS TOFFOLI**

Relator

Documento assinado digitalmente