

FUNDAÇÃO DE ENSINO “EURÍPIDES SOARES DA ROCHA”
CENTRO UNIVERSITÁRIO EURÍPIDES DE MARÍLIA – UNIVEM
CURSO DE DIREITO

LETICIA ROBERTA DA SILVA

**ASPECTOS POLÊMICOS DO ICMS NO COMÉRCIO ELETRÔNICO À
LUZ DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA**

MARÍLIA
2016

LETICIA ROBERTA DA SILVA

ASPECTOS POLÊMICOS DO ICMS NO COMÉRCIO ELETRÔNICO À LUZ
DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

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

Orientador:
Profa. Ms. DANIELA RAMOS MARINHO
GOMES

MARÍLIA
2016

Silva, Letícia Roberta da

Aspectos Polêmicos do ICMS no Comércio Eletrônico à luz da
Justiça Tributária / Letícia Roberta da Silva; orientador: Daniela
Ramos Marinho Gomes. Marília, SP: [s.n.], 2016.

70 f.

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

1. Comércio Eletrônico 2. Comércio Eletrônico e Direito
Tributário 3. Aspectos polêmicos do ICMS no E-Commerce

CDD: 341.39632



FUNDAÇÃO DE ENSINO "EURÍPIDES SOARES DA ROCHA"
MANTENEDORA DO CENTRO UNIVERSITÁRIO EURÍPIDES DE MARÍLIA – UNIVEM
Curso de Direito

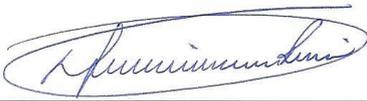
Letícia Roberta da Silva

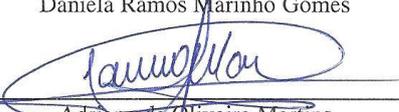
RA: 39211-1

Aspectos Polêmicos do ICMS no Comércio Eletrônico à Luz da Justiça
Tributária.

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

Nota: 10

ORIENTADOR(A): 
Daniela Ramos Marinho Gomes

1º EXAMINADOR(A): 
Adriano de Oliveira Martins

2º EXAMINADOR(A): 
Ana Flávia de Andrade Nogueira Castilho

Marília, 30 de novembro de 2016.

Dedico este trabalho a DEUS, meu grande Mestre e sustento e Amor da minha vida, a meus pais, Fátima e Valdir, e aos meus irmãos, pelo apoio em todos os momentos, por todo carinho e amor, por me fazerem acreditar que a fé é o que move meus passos para o que eu almejo alcançar;

Aos amigos e familiares pelo carinho e amor durante toda essa jornada;

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, pelo dom da minha vida e por sustentar sempre minha decisão de não desistir.

Agradeço aos meus pais e irmãos, meus pilares e sustento durante a árdua caminhada.

Agradeço aos meus familiares e amigos, que sempre me apoiaram e torceram por mim e por minhas conquistas.

Agradeço aos meus amigos do Ministério Universidades Renovadas, que sempre me deram forças e me levaram para mais perto de Deus e conseqüentemente me fizeram ver a vida com outros olhos, principalmente o GOU da Univem.

Agradeço aos meus eternos amigos Patrícia Munhoz, Elen, Lumayra, Marcela, Frederico, Gabriel e Carlos Henrique, que ainda que indiretamente, me incentivaram e me fizeram sorrir mesmo diante das dificuldades e por me sustentarem com suas orações.

Agradeço imensamente aos amigos que conquistei ao longo dessa graduação sem os quais eu não teria chego até aqui. Muito obrigada Letícia Graton, Franciele, Marcelo Candiotta e Laura, verdadeiros amigos que levo com carinho em meu coração.

Agradeço em especial a minha orientadora Profa. Ms. Daniela Ramos Marinho Gomes que sempre me apoiou com suas sabias palavras nos momentos certos, por toda paciência e por compartilhar de tanto conhecimento comigo.

Agradeço ainda, todos os funcionários e Docentes da Fundação de Ensino “Eurípedes Soares da Rocha” - UNIVEM, que se fizeram presentes durante o curso estando sempre à disposição ara nos auxiliar. Agradeço por fim, a todos que ainda que indiretamente contribuíram para que eu chegasse até aqui.

“Nada te perturbe, nada te amedronte, tudo passa, a paciência tudo alcança. A quem tem Deus nada falta só Deus basta”.

(Santa Teresa D’Avila)

SILVA, Leticia Roberta. Aspectos Polêmicos do ICMS no Comércio Eletrônico à luz da Justiça Tributária. 2016. 70 f. Trabalho de Curso (Bacharelado em Direito) – Centro Universitário Eurípides de Marília, Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, Marília, 2016.

RESUMO

Sem dúvidas com o grande aumento da informatização em nosso país, houve também o aumento das facilidades por meio eletrônico em nosso dia a dia. Um ramo que bastante se modernizou e automatizou foi o Comércio, se tornando o Comércio Eletrônico, conhecido também como E-commerce. Sabemos que não há como não voltar um olhar jurídico para esse tipo de atividade, principalmente quando se trata das operações que envolvem tributos federais e estaduais, como por exemplo, Pis e Cofins, IPI, ICMS entre outros. O principal tributo que trataremos nessa assertiva é o ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviço). Com o crescimento do Comércio Eletrônico, houve também um aumento nas questões tributárias que por sua vez, tendem a se resolver no judiciário. Assim como o Protocolo 21/2011, que foi instituído com o objetivo de esclarecer e estabelecer alguns mecanismos que não estavam bem definidos, mas acabou gerando polêmicas e pontos controvertidos até mesmo em relação a Constituição Federal, outros mecanismos também tem sido discutido como as questões relativas ao ICMS na Importação (Guerra dos Portos); entre outros. Destarte, esta pesquisa visa investigar e dar publicidade de maneira clara e acessível aos interessados, visando a busca pela Justiça Tributária e Distributiva, bem como a aplicação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva na seara jurídica.

Palavras-chave: E-commerce; ICMS; Aspectos Polêmicos; Justiça Tributária.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI: Ação Direita de Constitucionalidade

BC: Base de Calculo

CF: Constituição Federal

COFINS: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CONFAZ: Conselho Nacional de Política Fazendária

COSIP: Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública

CTN: Código Tributário Nacional

ICMS: Imposto sobre a Circulação de Mercadoria e sobre a Prestação de Serviço de Qualquer Natureza

IE: Imposto de Exportação

IGF: Imposto sobre Grandes Fortunas

II: Imposto de Importação

IOF: Imposto sobre Operações Financeiras

IPI: Imposto Sobre Produto Industrializado

IPVA: Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores

IPTU: Imposto Predial Territorial Urbano

IR: Imposto de Renda

IRPJ: Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica

ITBI: Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis

ITCMD: Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis ou Doação

ITR: Imposto Territorial Rural

PIS: Programa de Integralização Social

RE: Recurso Extraordinário

STF Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
CAPÍTULO 1 – COMÉRCIO ELETRÔNICO	12
1.1 Origem, Evolução e Conceito do Comércio Eletrônico no Brasil.....	12
1.2 Das dimensões do Comércio Eletrônico.....	14
1.3 Aspectos do comércio eletrônico.....	16
1.4 Apontamentos de alguns aspectos polêmicos do comércio eletrônico no ordenamento jurídico brasileiro.....	18
CAPÍTULO 2 – INSTITUTOS RELEVANTES DE DIREITO TRIBUTÁRIO.....	21
2.1 Digressão histórica sobre os tributos no Brasil	21
2.2 Espécies de tributos no Brasil.....	23
2.2.1 Taxas.....	24
2.2.2 Contribuições.....	26
2.2.3 Impostos	27
2.3 O icms no direito brasileiro	29
2.3.1 Fato Gerador.....	31
2.3.2 Responsabilidade Tributária do ICMS	33
CAPÍTULO 3 – ASPECTOS POLÊMICOS DO ICMS NO E-COMMERCE E A JUSTIÇA TRIBUTÁRIA.....	35
3.1 Protocolo 21/2011.....	35
3.2 Emenda Constitucional 87/2015.....	37
3.2.1 ADI 5464	39
3.3 Considerações tributárias à luz do princípio da segurança jurídica.....	41
3.4 A função dos princípios no Direito Brasileiro	42
3.5 O Princípio da Segurança Jurídica e a necessária correlação com a operação do e-commerce como forma de efetivação da Justiça Tributária no seguimento.....	44
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	46
REFERÊNCIAS	48
ANEXOS	50
ANEXO I.....	50
ANEXO II	53
ANEXO III.....	57

INTRODUÇÃO

A tecnologia em nosso cotidiano tem sido um dos principais fatores determinantes para o avanço da sociedade.

Como podemos observar, o avanço tecnológico tem ocupado um espaço importante dentro das relações sociais e comerciais, como o caso das redes sociais utilizadas não apenas para momentos de lazer ou troca de mensagens, mas também como uma ferramenta bastante útil nas relações comerciais.

Diversas empresas tem adotado o “WhatsApp” por exemplo, com uma ferramenta de acesso a seus clientes, tanto pela facilidade oferecida pelo aplicativo, como o baixo custo empregado para mantê-lo.

Assim, a internet, diversos aplicativos e novas tecnologias têm sido alvo dos empresários que os usufruem como técnicas de modernização e de regra de negócio a fim de conquistar novos clientes, facilitando o acesso dos mesmos por meio das transações não presenciais, como é o caso do comércio eletrônico.

Com essas novas formas de comercialização, o sistema jurídico demandou certa adequação frente a essa ascensão, pois sofreu influências diretas oriundas das relações entre comerciantes, empresários e consumidores, principalmente quando se trata das transações por meio eletrônico, tendo como uma das principais discussões as questões relacionadas à incidência e o recolhimento de alguns tributos.

Neste trabalho, trataremos das questões polêmicas que abrangem o tributo estadual de maior arrecadação em nosso Estado - o ICMS, bem como nos demais Estados de acordo com as suas particularidades.

Para tanto, no primeiro Capítulo trataremos da origem, evolução e conceito do comércio eletrônico no Brasil, as dimensões abrangidas por essa tecnologia.

Ainda neste primeiro capítulo trataremos dos principais aspectos polêmicos do comércio eletrônico em nosso ordenamento jurídico brasileiro, a fim de demonstrar a evolução das transações comerciais, bem como algumas particularidades e questionamentos a serem dirimidos no decorrer da pesquisa.

No segundo momento, iremos observar a origem e a digressão histórica dos tributos em nosso ordenamento, bem como especificar cada uma das espécies de tributos existentes em nossos pais, tratando de maneira particular o Imposto sobre a Circulação de Mercadoria e

Prestação de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, o ICMS.

Trataremos também da importância desse tributo considerado como um dos tributos de maior arrecadação para o Erário, seu fato gerador, incidência e a responsabilidade tributária acerca deste.

Daí uma breve elucidação do porquê este além de um dos mais importantes na arrecadação do Estado é também um dos mais polêmicos.

Já finalizando a pesquisa, abordaremos as questões levantadas inicialmente no trabalho, ou seja, as questões polêmicas do ICMS dentro da sistemática do Comércio Eletrônico.

Traremos os aspectos polêmicos tratados na Legislação Constitucional e Infraconstitucional por meio dos protocolos, ADIs, Emendas Constitucionais, entre outros.

Neste ponto analisaremos tais questões a luz da Justiça Tributária visando equilibrar os direitos e deveres incumbidos aos Contribuintes e ao Estado, visando a aplicabilidade da Segurança Jurídica como princípio norteador de tais relações, bem como forma de efetivação da Justiça Tributária no segmento.

Por fim, esta pesquisa é classificada como qualitativa e será abordada fazendo-se uso do método hipotético-dedutivo. Quanto aos procedimentos técnicos a pesquisa pode ser classificada como: bibliográfica e documental, desenvolvendo-se com a utilização de um plano de trabalho que irá orientar, primeiramente, a cuidadosa identificação e seleção das fontes bibliográficas e documentais que serão utilizadas, tais como: estudos jurídicos existentes; legislação nacional pertinente; jurisprudência relevante; Protocolos; Ações Diretas de Constitucionalidade, sendo o material obtido por meio de artigos publicados em revistas especializadas, livros, acórdãos de tribunais superiores, textos publicados na internet, anais de congressos, anais dos debates legislativos.

CAPÍTULO 1 – COMÉRCIO ELETRÔNICO

Sem dúvidas com o grande aumento da informatização em nosso país, houve também o aumento das facilidades por meio eletrônico em nosso dia a dia.

Um ramo que bastante se modernizou e automatizou foi o Comércio, se tornando o Comércio Eletrônico, conhecido também como E-commerce.

Nesse contexto, um dos principais desafios encontrados, consiste na definição de Comércio Eletrônico.

Basicamente, temos a definição de que Comércio Eletrônico nada mais é do que transações comerciais por meio de redes de internet.

Mais adiante, a pesquisa nos trará algumas definições mais específicas e detalhadas, bem como a definição de alguns doutrinadores da área. Por ora definir-se-á Comércio Eletrônico como sendo a transação de bens corpóreos e incorpóreos por meios eletrônicos.

Desse modo, não há como não voltar um olhar jurídico para esse tipo de atividade, principalmente quando se trata das operações que envolvem tributos federais e estaduais, como por exemplo, PIS e COFINS, IPI, ICMS entre outros. No entanto, o recorte metodológico deste trabalho tratará apenas das questões inerentes ao tributo ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviço).

Com o crescimento do Comércio Eletrônico, houve também um aumento nas questões tributárias que por sua vez, tendem a se resolver no judiciário.

Visando esclarecer alguns das principais inconstitucionalidades geradas pelo protocolo 21/2011, esse trabalho visa desmistificar alguns pontos deste protocolo, bem como analisar o posicionamento do STF quanto a este.

1.1 Origem, evolução e conceito do Comércio Eletrônico no Brasil

Cabe inicialmente voltar no tempo e buscar desde o principio a definição de comércio.

Antigamente, nas primeiras comunidades, cada pessoa era responsável por uma tarefa dentro da comunidade. O que fazia com que elas não tivessem muito tempo para cuidar de outros assuntos os quais não eram de suas competências.

A partir daí, cada um cuidava de um departamento, ou seja, uns cuidavam da caça,

outros eram responsáveis pelas vestimentas, outros responsáveis pelo cultivo de alguns alimentos, etc.

Como o que era de competência de alguns não era de outros, eles passaram então a trocar os bens que auferiam com aquilo que os demais tinham a oferecer.

Podemos perceber a partir daí os primeiros atos de comércio, quer seja a troca dos bens por outros bens devido à necessidade de cada um.

Com a evolução dos tempos, a globalização, surge a chamada moeda, que continha valor próprio servindo como moeda de troca, onde cada produto passou a ter seu valor próprio para que pudesse então ser trocado pela chamada moeda.

Mais adiante, houve a evolução também da moeda e dos tipos de moeda que serviriam de troca, como o próprio dinheiro em moeda, o cheque, a nota promissória e hoje até mesmo uma forma simplificada e virtual como o cartão de crédito e débito, as transações meramente eletrônicas disponibilizadas pelas agências bancárias, etc.

Com essa evolução do comércio juntamente com o avanço tecnológico, houve a junção entre o comércio e a tecnologia, o que ensejou o Comércio Eletrônico.

O Comércio Eletrônico teve sua origem a partir da invenção de Michael Aldrich quando este se valeu de uma televisão e um computador para colocar em prática sua ideia.

Aldrich pretendia realizar uma conexão em tempo real por meio de uma interface que permitisse o acesso de duas pessoas dispostas em lugares distintos, a fim de realizarem práticas comerciais.

Tempos depois, houve a criação da “*WorldWide Web*” (WWW), o que permitiu um avanço nas transações comerciais permitindo que a relação entre Consumidor e Empresa, ou mesmo a relação entre duas empresas se tornassem mais estreitas e demandasse de certo conforto e comodidade na realização de compra, venda ou troca de mercadorias.

A *WorldWide Web* (*Web* ou WWW) é considerada uma coleção de documentos distribuídos, referidos como páginas, localizados em computadores (denominados de servidores) de todo o mundo. Os servidores armazenam arquivos em *hypertextlanguage*(HTML) e respondem a solicitações. Para utilizar a WWW, além de conectar-se a internet, um usuário precisa de um *software* especial chamado de *software* navegador (por exemplo, *NatscapeNavigator* ou *Explorer*). O *software* navegador atua como uma interface gráfica entre o usuário e a Internet – ele envia os comandos necessários para solicitar dados de outro computador e então os formata para a tela do usuário. Por meio de um *software* navegador, os usuários com microcomputadores podem localizar e visualizar os documentos armazenados nos servidores e a exibição de dados de multimídia. Os documentos que são formatados utilizando HTML contém *taglines*, que informam o *software* navegador como formatá-los. (ALBERTIN, 2002, p. 48).

Com essa evolução, diversos seguimentos do comércio adotaram a prática das vendas via e-commerce, visto que essa era uma tendência não apenas para aquela época, mas sim um mecanismo que permanece até hoje e tende a evoluir ainda mais.

A cada dia diversos seguimentos passam a aderir tal sistemática, visto o aumento considerável de suas vendas, bem como a facilidade do acesso aos consumidores.

Quando nos referimos a Comércio Eletrônico (E-Commerce), estamos a tratar de duas sistemáticas: o comércio, que se define como a relação de consumo entre comprador e vendedor, e eletrônico, que é um meio, um instrumento pelo qual se pode concretizar a transação.

A expansão do Comércio eletrônico demandou vantagens, ou seja, a facilidade na aquisição de mercadorias, o relacionamento entre clientes e fornecedores, a disponibilidade dos produtos para que o cliente possa adquiri-los quando e onde quiser.

Porém, existem também as desvantagens inerentes ao E-commerce no que tange a vulnerabilidade na quebra de sigilo de dados pessoais dos clientes que cada vez mais são alvo de ataques dos hackers, o aumento da vulnerabilidade dos consumidores visto que os contratos não são firmados frente a frente com os mesmos, as divergências das decisões emanadas do judiciário, entre outros.

Assim, busca-se o equilibrar todas essas vantagens e desvantagens a fim de deixar que essa nova sistemática seja adequada e cada vez mais adotada pelos empresários e comerciantes.

1.2 Das Dimensões do Comércio Eletrônico

Podemos dividir o Comércio Eletrônico em 3 dimensões: os Agentes, os Produtos e os Processos.

Os agentes são os sujeitos da relação comercial, ou seja, os Compradores, Vendedores, Intermediários e Terceiros. Como terceiros, podemos definir como a interferência estatal e a defesa ao Consumidor.

Os produtos são as próprias mercadorias físicas ou virtuais comercializadas por meio eletrônico.

Por fim, os processos se convalidam na relação entre Comprador e Vendedor, cujo objeto central da relação é o produto, ou seja, todo o processo de compra e venda, em outras palavras, é a interação entre as partes, desde a negociação, a entrega do produto, as formas de

pagamento, até a concretização de todo o processo.

Cada um desses elementos devem se relacionar harmoniosamente, para que a relação entre Comprador e Vendedor seja estável visto que o bom relacionamento entre os mesmos são fatores significativos para o aumento das vendas e o aumento da movimentação da mercadoria.

Mas para que todo esse processo se concretize, é necessário que seja firmado entre as partes uma relação de consumo, o que conseqüentemente enseja na adesão de contratos.

Contrato nada mais é do que o acordo de vontade entre as partes firmando direitos e obrigações de cada um almejando a concretização de um ato oriundo da relação jurídica entre os mesmos.

Os contratos já fazem parte do ordenamento jurídico desde a antiguidade, e com a evolução e demanda da sociedade em face do avanço tecnológico, não houve a criação de novos contratos, mas sim uma nova forma de adesão buscando a facilidade e agilidade no momento de se firmar o contrato.

O que antes demandava uma forma física, impressa, hoje é elaborado de forma virtual, acessível e ágil.

Como citado anteriormente, houve uma mudança quanto à forma do contrato e não quanto ao conteúdo, pois ainda que as transações sejam de forma eletrônica, elas devem seguir as mesmas regras das operações presenciais.

Roppo traz a precisa definição de contrato:

O Contrato é por regra, um ato, um negócio, bilateral. Isto é, para que exista um contrato é necessário, por regra, que existam pelo menos duas partes, e que cada uma delas exprima a sua vontade de sujeitar-se àquele determinado regulamento das recíprocas relações patrimoniais, que resulta do conjunto das cláusulas contratuais. É necessário, em concreto, que uma parte proponha aquele determinado regulamento das recíprocas relações patrimoniais que resultado conjunto das cláusulas contratuais. É necessário, em concreto, que uma parte proponha aquele determinado regulamento, e que outra parte o aceite. O contrato firma-se exatamente quando essa proposta e essa aceitação se encontram, dando lugar àquilo que se chama de consenso contratual. Só nesta condição o regulamento se torna vinculativo para as partes e cria direitos e obrigações: vendedor e comprador devem ambos declarar que querem vender, e respectivamente comprar, tal coisa por tal preço; de contrário, não se forma nenhum contrato de compra e venda, ninguém adquire a propriedade da coisa, ninguém se torna credor do preço (ROPPO, 1998, p.16).

As formas de concretização dos contratos, antigamente pela assinatura e pelo reconhecimento das mesmas, aos poucos foram dando lugar à assinatura pelo meio digital.

As cláusulas que antigamente tratavam sobre a aceitação ou não das condições estabelecidas, também prevalecem nos contratos eletrônicos, porém de forma dinâmica que onde marcação adequada sobre o consentimento das cláusulas estabelecidas é o que dá prosseguimento muitas vezes as páginas de internet para a assinatura e ratificação do contrato.

1.3 Aspectos do Comércio Eletrônico

Uma das características mais marcantes do comércio eletrônico é sem dúvida a resistência dos empresários e consumidores na adaptação quanto a essa tecnologia.

Pode não parecer, mas muitos empresários, principalmente aqueles que já estão há certo tempo no mercado, ainda encontram dificuldade em se adaptar as novas tecnologias oferecidas pela modernidade. Mesmo sabendo da eficiência da ferramenta, muitos ainda preferem se sujeitar ao sistema obsoleto, a quebrar a barreira da resistência e ao menos abrir espaço para conhecer “o novo”.

Tal resistência não é característica somente dos comerciantes, empresários, mas também dos próprios consumidores.

Embora seja uma realidade da sociedade moderna a utilização do e-commerce, muitos usuários ainda sentem-se inseguros ao efetuarem compras, transações bancárias, consulta a base de dados via internet.

Outro aspecto do comércio eletrônico é o relacionamento entre clientes e fornecedores. Essa integração tem se tornado um ponto estratégico neste meio, pois essa sistemática no comércio eletrônico abrange fornecedores de todos os tipos que integram uma carteira de clientes de várias classes econômicas, sociais, entre outros, oferecendo menor restrição à concretização das compras.

Toda essa integração na compra e venda de produtos, só se concretiza por meio da facilidade existente no ambiente financeiro. As facilidades oferecidas nas formas de pagamento, trazendo cada dia mais simplicidade e facilidade ao consumidor, expande a dimensão do e-commerce devido à facilidade oferecida pelo mesmo. Os sistemas eletrônicos de pagamento tem se tornado um grande avanço do ponto de vista tecnológico, bem como uma oportunidade para grandes empreendimentos, grandes negócios. As transações são efetuadas quase que instantaneamente, dando comodidade ao cliente e segurança ao fornecedor. Ambos demandam de uma ferramenta que está disponível a todo o momento e basta um dispositivo, ainda que móvel, para ter acesso às informações bancárias.

Albertin (2002), diz que outro aspecto do e-commerce, que é também uma fonte potencial de problemas é a preocupação dos clientes com a segurança e proteção das informações.

A facilidade e agilidade da ferramenta demandam que o cliente insira na base de dados do fornecedor suas informações pessoais para que o processo se concretize.

A resistência abordada anteriormente, se fundamenta também quanto a essa preocupação dos clientes em informar seus dados pessoais em um banco de dados na internet, a qual eles muitas vezes não sabem onde tais informações serão armazenadas, e inseguros por não ter conhecimento e confiança nos sites em que navegam, acabam por deixarem os processos inconclusos, a inserir suas informações pessoais em determinados sites.

Porém, este cenário tem sido alvo de estudo dos especialistas em E-commerce. A certificação no momento da efetivação das operações de compra e venda, está se tornando uma ferramenta eficaz. Um exemplo disso é a Certificação Digital como requisito essencial para concretização da venda e da compra. Isso torna a operação cada vez mais autêntica e segura.

Existem duas maneiras de lidar com esse problema. Uma é conscientizar os clientes da facilidade nas reiteradas compras, pois as informações serão preenchidas uma só vez, exceto quando houver alguma mudança, e a outra é oferecer aos clientes benefícios materiais, como incentivos, descontos, brindes entre outros.

Existem também outros aspectos importantes no tocante a Comércio Eletrônico que dizem respeito à adoção das novas tecnologias por parte dos clientes não se limitando a forma tradicional de transacionar produtos, como por exemplo, a preservação do bom relacionamento entre clientes e fornecedores, pois é a melhor forma de firmar grandes parcerias; a adequação das formas clássicas, tradicionais para as formas virtuais e tecnológicas; o comprometimento com essa nova sistemática; também a privacidade e segurança da informação, pois muitos clientes ainda resistem a adesão dessa nova forma de comprar e vender produtos, pois se deparam com medo de que as informações não sejam sigilosas e muito menos sejam armazenadas em um lugar seguro; as formas de pagamento também devem caminhar juntamente com o avanço tecnológico, visto que como todos os demais aspectos, os sistemas de pagamento; a aplicação da Lei em âmbito Estadual e também Federal.

1.4 Apontamentos de alguns aspectos polêmicos do Comércio Eletrônico no Ordenamento Jurídico Brasileiro

Com toda essa evolução tecnológica, o ordenamento jurídico também precisou amoldar-se as novas situações, aos novos conflitos oriundos desse avanço.

Como é cediço, quando se trata do assunto Comércio Eletrônico, estamos a tratar de um tema ainda recente, com poucas delimitações, julgamentos e jurisprudências. Mesmo a doutrina ainda é escassa por se tratar de um tema atual e principalmente por estar em fase de mutação.

Tamanha é a problemática abrangida pelo Comércio Eletrônico, que a sociedade internacional também se manifesta acerca do assunto.

Podemos tomar como exemplo a UNCITRAL (*United Nations Commission On International Trade Law*), traduzida como Comissão das Nações Unidas para o Direito Internacional Comercial, essa Lei foi elaborada como forma de padronização de alguns parâmetros acerca do comércio eletrônico, visando auxiliar aos juristas de todo o mundo no que tange as normas jurídicas que versem sobre o comércio eletrônico.

Essa Lei não tem o intuito de ser soberana sobre o Estado, mas sim dirimir as questões polêmicas sobre o e-commerce de forma que norteie as decisões e aplicabilidade das medidas necessárias sobre o assunto.

Dentro dessa tratativa podemos observar dois princípios norteadores e de suma importância para o ordenamento jurídico brasileiro, quais sejam o Princípio da Neutralidade e o Princípio da Subsidiariedade.

O Princípio da Neutralidade visa a igualdade na tributação do Comércio Eletrônico em relação às transações comerciais efetuadas de forma física e presencial, de forma que não haja distorções em relação a aplicação da lei bem como a vedação quanto a criação de impostos residuais.

O Princípio da subsidiariedade visa à obstrução do excesso de regulamentação de forma que dificulte a transação dessas mercadorias quando da passagem pelas barreiras alfandegárias.

Observa-se que as preocupações em âmbito interno refletem também nas relações com o mercado internacional, o qual tenta se adequar a globalização e nivelar o entendimento e a aplicação da Lei.

Sem dúvida, toda essa evolução tecnológica deixa o ordenamento jurídico em

certo descompasso quanto a aplicabilidade das normas processuais a serem seguidas, o que torna o processo um pouco mais lento visto que há novidade em relação ao assunto também nos tribunais.

Internamente, o Brasil sofre com situações diversas quando o assunto é Comércio Eletrônico.

Um clássico exemplo é o questionamento de para quem será recolhido o Imposto.

Esta questão tem causado dúvida de repercussão nacional quanto a competência dos Estados nas vendas interestaduais. Quem deve recolher, e para quem recolher?

O Comércio Eletrônico ao mesmo tempo em que tem evoluído de forma célere, tem também feito com que muitos empresários desistam de seus negócios, visto a alteração quanto ao recolhimento dos impostos, quanto a desigualdade na aplicação das normas, entre outros, gerando assim divergências entre o entendimento dos empresários, bem como das classes profissionais envolvidas neste sistema.

Neste sentido, Nelson Nery Junior relata:

É importante que o Poder Judiciário acompanhe a evolução da sociedade e se insira no contexto do novo Direito: o Direito das Relações de Consumo. O juiz deve adaptar-se a modernidade, relativamente aos temas ligados aos interesses e direitos difusos coletivos, como por exemplo, os do meio ambiente do consumidor. Os princípios individualísticos do século passado devem ser esquecidos quando se trata de solucionar conflitos do meio ambiente e de consumo. (JUNIOR, 1992, p.44)

Ainda no diz respeito aos aspectos polêmicos do Comércio Eletrônico, é importante lembrar a posição dos consumidores, ou seja, os usuários mais assíduos desse sistema.

Diante dessa grande adesão dos consumidores ao comércio eletrônico, os operadores do direito passam a ter uma atenção maior para a legislação consumerista aplicada a essa sistemática.

Um dos grandes problemas enfrentados tanto pelos consumidores quanto pelos juristas, é acerca da aplicabilidade da legislação no tocante ao direito do arrependimento.

O direito ao arrependimento ou prazo de reflexão, como comumente é chamado, é o prazo em que o consumidor volta atrás quanto ao contrato celebrado, quanto à transação realizada.

Pelas normas previstas no inciso I, artigo 4º do Código de Defesa do Consumidor, este já é considerado como vulnerável, ainda que em diferentes modalidades. Quando as

transações são celebradas em ambiente virtual, ele se torna ainda mais vulnerável devendo os fornecedores já tomar ciência dessa vulnerabilidade, o que por muitas vezes enseja no arrependimento do próprio consumidor diante de algumas transações já efetuadas eletronicamente. E não somente nesta modalidade, mas também é um direito garantido aos consumidores quando as transações forem físicas.

O Código Civil assim dispõe:

“Art. 420. Se no contrato for estipulado o direito de arrependimento para qualquer das partes, as arras ou sinal terão função unicamente indenizatória. Neste caso, quem as deu perdê-las-á em benefício da outra parte; e quem as recebeu devolvê-las-á, mais o equivalente. Em ambos os casos não haverá direito a indenização suplementar.”

Conforme disposto no referido artigo, é direito do consumidor arrepender-se, afinal o consumidor não é obrigado a permanecer vinculado ao fornecedor por tempo indeterminado.

Portanto, nos casos em que o consumidor por motivos particulares não desejar mais manter o vínculo cliente – fornecedor estará legalmente amparado e poderá fazer jus a seus direitos.

CAPÍTULO 2 – INSTITUTOS RELEVANTES DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Conforme já mencionado, com o avanço tecnológico, surgiram novas situações sobre as quais o Direito teve que se debruçar. Exemplo disso reside no Marco Civil da Internet, demasiadamente marcado pelo avanço das novas tecnologias, das novas situações tendo o direito que se adequar às novas situações surgidas com esse avanço.

Não foi diferente a situação no âmbito do direito tributário que se apressou em editar normas para regular determinadas situações. Porém muitas dessas, como trataremos a seguir, não trouxeram um efeito positivo, mas sim incorreram em dúvidas aos destinatários dessa situação.

Como esse trabalho aborda os aspectos polêmicos do ICMS, deve-se, por questão metodológica, estudar os principais institutos de Direito Tributário, até chegar no tributo aludido.

2.1 Digressão histórica sobre os tributos no Brasil

Como é cediço, nas antigas comunidades as pessoas trabalhavam para obterem seu próprio sustento. Desse modo, não eram capazes de produzir tudo o que lhes era necessário para sobreviver.

Assim, devido à necessidade de outros bens, alimentos, vestimentas, as pessoas utilizavam do mecanismo de trocas de mercadorias de modo que mutuamente acabavam suprimindo suas necessidades.

Esse mecanismo não foi funcional por muito tempo, pois algumas situações passaram de necessidade para desproporcionalidade, como por exemplo, quem detinha uma vaca a trocava por um pacote de arroz entre outras.

Diante disso, o homem criou a moeda, atribuindo valor a esta, para que esse mecanismo de troca se tornasse mais eficaz.

A essa moeda de troca deu-se o nome de “pecúnia”, que deriva do latim “pecum”, que significa gado, visto a origem da troca das mercadorias, principalmente o gado.

Assim, o Direito Tributário sofreu transformações marcantes neste sentido, passando de uma simples troca de bens, de trabalhos físicos até chegar às contribuições em dinheiro.

Não há como tratarmos de evolução histórica dos tributos sem fazer referência ao quinto do pau-brasil:

O chamado quinto do pau-brasil foi o primeiro tributo transplantado em terras brasileiras. Ele era pago à coroa por todos os tesouros ou descobertas no Brasil. Seu nome representava a alíquota fiscal e a forma de pagamento, tendo em vista que a moeda corrente em Portugal não havia sido adotada nesta terra e todos os pagamentos à coroa eram feitos com madeira da árvore do Pau-Brasil. A arrecadação, bem como a fiscalização dos tributos eram feitos pelos servidores especiais da coroa, em terras brasileiras, denominados de “rendeiros” e seus auxiliares.(MATOS, 2007).

Tempos depois, o Governo passou a tributar seus contribuintes, seguindo três grandes classificações: Derramas, Fintas e Contribuições.

As Derramas não eram consideradas propriamente como um novo tributo, mas como a cobrança da diferença entre o que deveria ser pago, mas não foi.

Fintas era o tributo cobrado sobre a renda dos contribuintes.

Por derradeiro, as Contribuições eram cobradas sobre o montante que não era considerado nem Derramas nem Fintas.

Ainda seguindo a evolução dos tributos em nosso ordenamento jurídico, posteriormente o Governo criou os impostos que versam sobre a renda, tributos extraordinários, entre outros conforme trata Matos:

Na época do Segundo Império, mais especificamente no ano de 1842, foram expedidos novos regulamentos sobre tributos, trazendo modificações tão significativas que mais pareceram uma reforma. Além da criação de novos impostos, surge a precursora do atual IR (Imposto de Renda), a contribuição extraordinária, para pessoas que recebem vencimentos proveniente do dinheiro público. Entre as mudanças, destaca-se ainda a reformulação das tarifas aduaneiras, a alteração do sistema de contabilização do Tesouro, a adoção do exercício financeiro em detrimento do ano civil, no que se refere a tributos. O momento político com lutas civis e externas trouxe a necessidade de novos tributos e mais uma vez o aumento da carga tributária que é mal utilizada para tapar os buracos da falta de organização estatal.(MATOS, 2007).

A partir desta evolução, temos a definição de tributos prevista no artigo 150 do Código Tributário Nacional como sendo uma prestação pecuniária, compulsória, prevista em lei, não caracterizando sanção de ato ilícito e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

A prestação faz-se em pecúnia visto que os tributos somente podem ser recolhidos em moeda corrente do país. Compulsória, pois os contribuintes não têm a opção de recolher ou não o tributo. Uma vez determinado o sujeito passivo da relação, não há discricionariedade de recolher ou não o tributo.

Toda e qualquer cobrança de tributo deve respeitar o princípio da legalidade, conforme trataremos adiante. Sem que haja previsão legal, não há cobrança do tributo.

Ainda sobre a definição do tributo, muitas vezes este é confundido com as multas, não o é. O tributo como no próprio conceito diz, não configura sanção de ato ilícito, visto que tem natureza de arrecadação para custeio das despesas gerais do Erário.

Por fim, o tributo somente será cobrado por instituições devidamente vinculadas a algum órgão da administração pública.

2.2 Espécies de Tributos no Brasil

Para tratar de tributos, faz-se necessário a menção ao artigo 5º do CTN, que trata das 3 grandes espécies de tributos: os Impostos, as Taxas e as Contribuições de Melhoria. Passaremos adiante a definição de cada uma destas espécies de tributos presentes em nosso ordenamento jurídico brasileiro.

Grande parte da doutrina brasileira defende que em nosso ordenamento prevalecem cinco espécies de tributos: Os Impostos, as Taxas, as Contribuições de Melhoria, os Empréstimos Compulsórios e as Contribuições Sociais.

Porém, o artigo 145 da Constituição Federal faz menção a apenas três espécies tributárias, quais sejam os Impostos, as Taxas e as Contribuições de Melhoria.

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

I – impostos;

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

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Nota-se que há certa divergência quanto ao entendimento doutrinário bem como o dispositivo legal presente na Carta Magna. Para resolver tal conflito, o legislador remete a análise dos dois últimos tributos presentes nos artigos 148 e 149 da Constituição Federal, como sendo irrelevantes para a identificação do fato gerador como são as outras três espécies já mencionadas acima.

Assim, teríamos a presente consideração dos Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria, como oriundos da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional, e os

Empréstimos Compulsórios e as Contribuições como oriundos da Doutrina e da Jurisprudência, para fins didáticos e apenas de classificação quando as espécies de tributos.

O presente trabalho adotará a divisão tripartida para fins de especificação destas espécies.

Passaremos abaixo a analisar individualmente cada uma delas.

2.2.1 Taxas

A Taxa é um tributo vinculado a certa entidade administrativa, ou seja, não é voltada a ação de particulares, mas sim a ação da entidade pública a qual este estiver vinculada, quais sejam a União, os Estados ou os Municípios.

O Fato gerador da Taxa consiste em uma atividade do Estado em face do contribuinte como é o exercício regular do poder de polícia e a efetiva utilização de um serviço específico e divisível colocado a disposição do contribuinte.

Primeiramente, cabe ressaltar a importância de elucidar as duas vertentes sobre as quais existe cobrança da Taxa que é o poder de polícia e a Prestação de serviço público específico e divisível.

O Art. 78, caput, do CTN traz a definição do poder de polícia:

“Considera-se poder de polícia a atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e os direitos individuais ou coletivos.”

Podemos citar alguns exemplos de taxas cobradas mediante o poder de polícia, na qual listamos a Taxa de Fiscalização Ambiental, a Taxa de Alvará, entre outros.

Nota-se que a cobrança da taxa é realizada por meio de uma Entidade Administrativa que cobra mediante a contraprestação de um serviço, de atividade exercida pelo órgão competente em face do contribuinte.

O serviço público específico e divisível é requisito cumulativo que deve existir para a cobrança da taxa, ou seja, se houver apenas especificidade porém não houver divisibilidade, não há que se falar em cobrança de taxa. Ambos os requisitos devem estar presentes para que haja Fato Gerador do tributo. Falar que o serviço é específico, é tomar ciência de quem ocupa

o polo passivo da relação tributária, é apontar determinado grupo de pessoas.

A divisibilidade consiste em individualizar o contribuinte, é quantificar qual serviço, e quanto do serviço foi utilizado por ele.

Inúmeras discussões são levadas ao judiciário em razão da miscelânea que por muitas vezes estão presentes tanto na conceituação quanto na aplicação prática da cobrança da taxa.

Um exemplo comumente conhecido é o caso da cobrança da taxa de iluminação pública.

O STF julgou tal cobrança inconstitucional visto que não se consegue identificar quem são os usuários do serviço bem como não é possível mensurar o quanto cada cidadão utilizou de iluminação pública durante determinado período.

Constitucional. Tributário. RE interposto contra decisão proferida em ação direta de inconstitucionalidade estadual. Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública - COSIP. Art. 149-A da Constituição Federal. Lei complementar 7/2002, do Município de São José, Santa Catarina. Cobrança realizada na fatura de energia elétrica. Universo de contribuintes que não coincide com o de beneficiários do serviço. Base de cálculo que leva em consideração o custo da iluminação pública e o consumo de energia. Progressividade da alíquota que expressa o rateio das despesas incorridas pelo município. Ofensa aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva. Inocorrência. Exação que respeita os princípios da razoabilidade e proporcionalidade. Recurso extraordinário improvido. I - Lei que restringe os contribuintes da COSIP aos consumidores de energia elétrica do município não ofende o princípio da isonomia, ante a impossibilidade de se identificar e tributar todos os beneficiários do serviço de iluminação pública. II - A progressividade da alíquota, que resulta do rateio do custo da iluminação pública entre os consumidores de energia elétrica, não afronta o princípio da capacidade contributiva. III - Tributo de caráter 'sui generis', que não se confunde com um imposto, porque sua receita se destina a finalidade específica, nem com uma taxa, por não exigir a contraprestação individualizada de um serviço ao contribuinte. IV - Exação que, ademais, se amolda aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. (BRASIL, 2009)

Ainda sobre as taxas, ressaltamos outra diferença fundamental a qual se confunde com as tarifas.

Tarifas são consideradas preços públicos cobrado por aquelas empresas particulares, mas que prestam serviços públicos, como é o caso das concessionárias e permissionárias. A diferença existente entre a taxa e a tarifa é que a taxa é cobrada mediante uma atividade plenamente vinculada ao poder público, e as tarifas não são vinculadas e são cobradas mediante ação de particulares e não do órgão público.

2.2.2 Contribuições

A Contribuição de Melhoria é uma espécie de tributo que se distingue das demais, visto o seu campo de incidência. Tal contribuição é cobrada mediante a valorização do imóvel dos contribuintes em razão da edificação de obras públicas.

Diz o art. 81 do Código Tributário Nacional:

Art.81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual ao acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Destarte, para que haja a efetiva cobrança desse tributo, deve haver a valorização do bem imóvel, sem a qual não há fato gerador do tributo. Somente a obra em si não é suficiente para que a contribuição seja cobrada, deve existir a valorização e ensejando também a melhoria para as pessoas que residem na área a ser valorizada com a construção. Cabe ressaltar que a incidência será apenas sobre os imóveis valorizados em razão de construções efetuadas pelo poder público. A ação de particulares não enseja na cobrança da contribuição, ainda que haja valorização dos imóveis localizados em redor da construção.

A base de cálculo da contribuição de melhoria dar-se-á observando o limite global bem como o limite individual.

O limite global impõe o teto para a cobrança do tributo, ou seja, é um limite estipulado por lei, vedando a cobrança do tributo sobre uma base de cálculo acima do que é permitido, não podendo a cobrança versar sobre valor acima do montante do custo da obra.

O limite individual subsiste no sentido de que não se pode cobrar de cada contribuinte um valor acima do que de fato foi a valorização do seu imóvel, ou seja, em determinada área a valorização um imóvel foi de 10%. Esse percentual muitas vezes não caberá a outro imóvel que teve sua valorização em apenas 5% ou esta nem ocorreu. O próprio CTN em seu artigo 82 trata como ilegal a cobrança exacerbada do tributo para cada contribuinte sem que haja a observação desse limite.

Art. 82 (...)

§1º. A contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra a que se refere a alínea “c”, do inciso I, pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização.

Ainda, para que haja a cobrança do referido tributo, compete ao poder público publicar previamente um edital contendo uma série de formalidades a fim de comunicar os sujeitos

passivos da contribuição sobre o recolhimento do tributo.

2.2.3 Impostos

Sem sombra de dúvidas, uma das maiores fontes de arrecadação do Erário Nacional são impostos.

Imposto é um tributo não vinculado a qualquer atividade do Estado e sua cobrança independe de qualquer situação sujeita a vida e atividade do contribuinte.

O Art. 16 do CTN diz:

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

Dizer que o imposto é um tributo não vinculado implica em que o contribuinte pratica uma ação, e ele mesmo arca com o imposto em decorrência do ato praticado, ou seja, não há nenhuma ação do Estado para que haja incidência do tributo, diferentemente da taxa e da contribuição de melhoria onde o contribuinte depende de uma ação do Estado para que haja incidência dos mesmos.

O fato do contribuinte simplesmente auferir renda, já é fato gerador para que haja incidência do imposto sobre a renda. A aquisição de um veículo automotor por si só obriga o contribuinte ao recolhimento do imposto sobre veículos automotores.

Nota-se que nos exemplos acima mencionados, não houve qualquer participação do Estado. O contribuinte que praticando uma ação automaticamente se torna sujeito passivo da relação tributária.

Sendo este um tributo não vinculado a qualquer ação praticada pelo Estado, sua destinação também não deve estar vinculada a qualquer órgão, fundo ou despesa pública, obedecendo o princípio da não afetação, como trata o artigo 167 da CF:

Art. 167. São vedados (...)

IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para a realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, §2º, 212 e 37, XXII, e da prestação de garantias as operações de crédito por antecipação de receita previstas no art.

165, §8º, bem como o disposto no §4º deste artigo; (...)

A arrecadação dos tributos é destinada a custear as despesas gerais do Estado, conforme previsão legal. Daí a importância da arrecadação e da não vinculação desta espécie de tributo.

Cabe a União, aos Estados e aos Municípios a instituição dos impostos. A Constituição Federal em seu art. 154 enumera a competência de cada órgão para a instituição de seus impostos.

Cabe a União instituir e cobrar os Impostos sobre Importação (II), Imposto sobre Exportação (IE), Imposto sobre a Renda (IR), Imposto sobre Produto Industrializado (IPI), Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), Imposto Territorial Rural (ITR), Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) e ainda sobre os Impostos Residuais e os Impostos sobre Grandes Fortunas.

São de competência dos Estados versar sobre o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), Imposto sobre a Circulação de Mercadorias ou Prestação de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) e o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de quaisquer bens ou direitos (ITCMD).

Por fim, é de competência dos Municípios, instituir e cobrar Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana (IPTU), Imposto sobre Transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (ITBI) e o Imposto sobre a Prestação de Serviço de qualquer natureza.

Neste trabalho, nos atentaremos especificamente ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias ou Prestação de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS).

Os impostos ainda são classificados como Diretos ou Indiretos, Pessoais ou Reais e Fiscais ou Extrafiscais.

Impostos Diretos são aqueles cuja onerosidade recai direta e inteiramente ao contribuinte, como acontece com o IPVA, IR, IPTU, entre outros. Os impostos indiretos são aqueles cujo ônus é suportado por uma terceira pessoa que passe a ocupar o pólo passivo da relação. Nessa classificação estão presentes o ICMS e o IPI.

A classificação dos impostos Pessoais é inerente a condição particular do contribuinte, ou seja, demanda de certa subjetividade em sua incidência, como é o caso do IR. Os Reais implicam na matéria sobre a qual o imposto incidirá, não importando as condições do

contribuinte, mas sim o bem, a coisa, em si sobre a qual há incidência do tributo como é o caso do IPI, IPVA, IPTU, etc.

Por derradeiro, os impostos fiscais tem caráter arrecadatório para custear e mandaros gastos e despesas do Estado, como o IR, ITBI, ISS, etc. Os impostos extrafiscais tem natureza reguladora em âmbito econômico e financeiro do país, como é o IPI, II, IE, etc.

2.3 O ICMS no Direito Brasileiro

A partir de agora, enfrentaremos o tributo ponto nodal deste trabalho; qual seja, o ICMS que tem deflagrado questionamentos polêmicos, chegando aos tribunais devido à complexidade demasiada compreensão quanto a sua aplicação.

Como já mencionado anteriormente, o ICMS é um tributo não vinculado, destinado ao custeio das despesas gerais do Estado. Em razão disso, é um dos tributos mais importantes e que detém maior parte da composição das receitas dos Estados.

O ICMS tem sua previsão legal presente no artigo 155, II da CF, conforme segue:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre (...)
II – operações relativas a 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.

Ocupam o pólo passivo desta da obrigação do ICMS todas as pessoas que de certa forma praticaram a circulação de mercadorias, os prestadores de serviço de transporte interestadual e intermunicipal os importadores bem como os prestadores de serviço de comunicação.

Ainda, é possível que ocupe o pólo passivo dessa relação uma terceira pessoa que não tenha dado causa ao fato gerador. É o instituto da Substituição Tributária do ICMS, onde um terceiro detém a responsabilidade de recolhimento do imposto, mesmo não ensejando o fato.

Este instituto é comum principalmente quando estamos a tratar de ICMS. Com a grande dificuldade de fiscalização acerca do recolhimento do imposto, o Estado aplica a substituição tributária do ICMS a fim de que não haja divergências nas arrecadações bem como facilite a fiscalização e garanta o recolhimento o tributo aos cofres públicos, visto que na Substituição Tributária o ICMS é recolhido muitas vezes antes mesmo da ocorrência do fato gerador que é o que chamamos de antecipação do imposto, ou o recolhimento pode ser

postergado, que é o que chamamos de diferimento.

Dentre as eventuais complexidades do ICMS, a Substituição Tributária é um dos institutos mais complexos e polêmicos dentro desta sistemática. Portanto no presente trabalhos nos atentaremos a outras vertentes e não à substituição tributária.

O ICMS tem como base de calculo o valor da operação, o preço do serviço de transporte e de comunicação e o valor das mercadorias importadas. Assim prevê o artigo 13 da Lei 87/96:

Art.13.A Base de Calculo do Imposto é:

I – na saída de mercadoria previstas nos incisos I, III e IV do artigo 12, o valor da operação;

II – nas hipóteses do inciso II do artigo 12, o valor da operação compreendendo mercadoria e serviço;

III – na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

IV – no fornecimento de que trata o inciso VIII do art. 12

a. O valor da operação na hipótese da alínea a

b. O preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea b;

V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas

a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14;

b) imposto de importação;

c) imposto sobre produtos industrializados;

d) imposto sobre operações de câmbio;

e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras;

Importante ressaltarmos que em algumas situações, a base de cálculo do ICMS em decorrência de incentivos fiscais podem ter suas bases de cálculos reduzidas em vista de incentivos fiscais de acordo com a necessidade e conveniência na regulação financeira interna do Estado.

Ainda sobre a base de calculo do ICMS incidirão as seguintes alíquotas quanto às operações interestaduais: 7% para as regiões Norte Nordeste e Centro Oeste, e Espírito Santo e 12% para os Estados do Sul e Sudeste, exceto Espírito Santo.

Internamente, as alíquotas variam entre 17% e 18%. Os estados podem demandar de alíquotas diferenciadas visto o adicional do Fundo de combate a pobreza, como é o exemplo do Estado do Rio de Janeiro, onde a alíquota interna é 17% com o adicional de mais 2% referente ao Fundo de Combate a pobreza, ou seja, internamente neste Estado aplica-se a alíquota de 19%.

Ao contrário da Base de Calculo, as alíquotas não podem ser modificadas visto que as

mesmas só podem ser majoradas ou reduzidas conforme previsão legal, conforme trata o artigo 155, §2º da CF

Art. 155. (...)

§2º. O imposto previsto inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

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

Com a entrada em vigor da Emenda Constitucional 87/2015, a qual será abordada com profundidade no próximo capítulo, houve também a possibilidade de alteração nas alíquotas nas operações destinadas a Pessoa Física e Consumidor Final localizados em outras unidades da federação.

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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015) (Produção de efeito)

Obedecendo ao princípio da seletividade, as alíquotas do ICMS podem ser diferenciadas em razão de sua essencialidade no mercado. Os produtos de maior relevância para o consumo tendem a demandar alíquotas menores. Já os produtos menos essenciais, podem levar alíquotas maiores em função de sua efêmera necessidade.

2.3.1 Fato Gerador

Como já citado, o Fato Gerador do ICMS existe quando da circulação de mercadorias, na prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, mesmo as iniciadas no exterior.

SABBAG diz existirem quatro impostos implícitos na definição e aplicação do ICMS:

(...) existem, na verdade, quatro impostos definidos na outorga de competência do inciso II do art. 155 do texto constitucional vigente, quais sejam:

- a) Imposto sobre circulação de mercadorias
- b) Imposto sobre serviços de transportes interurbanos e interestaduais e de comunicação;
- c) Imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição e consumo de combustíveis líquidos e gasosos e energia elétrica;
- d) Imposto sobre extração, importação, circulação, distribuição e consumo de minerais. (SABBAG, 2011, p. 1007).

Existem alguns tipos de mercadorias que mesmo sendo fato gerador do imposto, não detém incidência do mesmo, conforme prevê o art. 2º da Lei Complementar 87/96.

Art. 3º O imposto não incide sobre:

I - operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;

III - operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;

IV - operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;

V - operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar;

VI - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;

VII - operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor;

VIII - operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;

IX - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras.

Parágrafo único. Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:

I - empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa;

II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

Cabe ressaltar o conceito de mercadoria para fins de incidência do imposto. Mercadoria, como define o próprio legislador na Constituição Federal de maneira implícita, é

o produto somado ao intuito de mercancia, ou seja, o produto por si não dá causa ao fato gerador do ICMS. Porém havendo a intenção de comercializá-la, de obter desse produto um retorno financeiro que lhe gere lucro, existirá o fato gerador para o tributo.

A Energia Elétrica bem como o serviço de comunicação são considerados como mercadoria para fins de incidência de ICMS, conforme decisão já pacificada dos tribunais.

No caso do Serviço de Comunicação, a sistemática é a mesma, conforme dispõe a Lei Complementar 87/96. No entanto, é necessário atentar-se ao Princípio da Legalidade e da Tipicidade em razão desta aplicação.

2.3.2 Responsabilidade Tributária do ICMS

Quando há fato gerador do tributo e conseqüentemente sua incidência, surge então a figura do responsável pela obrigação tributária.

No âmbito do ICMS, o sujeito passivo da relação será diretamente o contribuinte, ou seja, aquele que deu causa ao Fato Gerador. Porém, em algumas situações o legislador modifica o pólo passivo colocando uma terceira pessoa que não deu causa ao fato gerador, mas torna-se responsável pelo tributo.

O art. 128 do CTN assim trata:

Art. 128. 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.

A própria lei determina quem ocupará o pólo passivo. Essa transferência de responsabilidade tem o nome de responsabilidade por substituição, ou seja, o legislador substitui o contribuinte (substituído) pela terceira pessoa (substituto) como sujeito passivo.

Contribuinte é a pessoa que detém a relação direta com o Fato Gerador, pois foi a mesma quem deu causa a incidência do tributo desde o nascimento da obrigação tributária.

O art. 121, parágrafo único, I, do CTN conceitua contribuinte como sendo a pessoa física ou jurídica que detém relação pessoal e direta que constitua o fato gerador. Destarte o contribuinte é sujeito passivo direto, cabendo a ele o recolhimento do tributo.

O mesmo artigo no inciso II define como responsável aquele que tem relação indireta com o fato gerador, mas a lei atribui a este a qualidade de contribuinte, cabendo-lhe de igual

forma o recolhimento do tributo.

De tal forma, o legislador não pode colocar como responsável qualquer terceiro. Ainda que indiretamente, o terceiro deve manter certa relação com o fato gerador, conforme prevê o artigo 128 do CTN.

Um dos principais pontos a serem abordados no capítulo seguinte, trata do aspecto polêmico referente à responsabilidade tributária do contribuinte em relação ao recolhimento do ICMS quanto das operações destinadas à pessoa física e consumidor final nas operações via e-commerce para fora do estado, medida oriunda da Emenda Constitucional 87/2015, como já mencionado anteriormente.

A medida trouxe uma revolução na sistemática acerca do cálculo e recolhimento do Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Prestação de Serviço – ICMS, o que causou grande impacto não somente para as empresas de grande porte, mas principalmente aos micros e pequenos empresários.

O impacto foi tão grande que muitas das pequenas empresas deixaram de vender seus produtos para outros estados, e muitos deixaram até de exercer tal atividade por não suportarem a alta carga tributária regradada pela medida.

Com todo esse deslinde, cresceram ainda mais o fluxo de ações no judiciário, e não somente no controle difuso, mas também no controle concentrado, além de interferir na seara política, econômica e social.

As entidades de classe se mobilizaram de forma considerada em relação às divergências encontradas na Emenda, que acabaram por ferir a própria Constituição Federal.

A morosidade do judiciário, sem dúvidas tem preocupado grande parte das entidades de classe, bem como os empresários que vivem sem uma segurança jurídica quando se trata deste assunto, principalmente no que se refere ao ICMS, como será tratado a seguir.

Muitas questões se levantam a respeito do recolhimento deste imposto visto sua complexidade nas operações normais e ainda mais quando se trata do recolhimento deste tributo em âmbito do Comércio Eletrônico.

CAPÍTULO 3 – ASPECTOS POLÊMICOS DO ICMS NO E-COMMERCE E A JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

Conforme já mencionado anteriormente neste trabalho, trataremos a seguir de algumas questões polêmicas inerentes à tributação do ICMS no Comércio Eletrônico, a iniciar pelo Protocolo 21/2011 que despertou grande celeuma no judiciário e ensejou este trabalho.

3.1 Protocolo 21/2011

O protocolo 21/2011 foi criado com o objetivo de disciplinar a exigência do ICMS nas operações não presenciais destinadas ao consumidor final, situado em outra unidade da federação.

A Cláusula primeira do protocolo diz:

Acordam as unidades federadas signatárias deste protocolo a exigir, nos termos nele previstos, a favor da unidade federada de destino da mercadoria ou bem, a parcela do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - devida na operação interestadual em que o consumidor final adquire mercadoria ou bem de forma não presencial por meio de internet, telemarketing ou showroom. (BRASIL, 2011)

Em regra, em nosso ordenamento jurídico, quando das vendas efetuadas ainda que para outra unidade a federação, o ICMS é recolhido em favor do Estado de origem, cabendo o recolhimento do Estado destinatário apenas o diferencial de alíquota entre a alíquota interestadual e a alíquota interna do Estado. No entanto, o parágrafo único desta mesma cláusula aduz que tal exigência aplica-se mesmo em unidades federadas que não façam parte do 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. (BRASIL, 2011)

O artigo 100, IV do CTN bem enfatiza quais as os procedimentos que podem ser tratados no protocolo, dentre eles a implementação de políticas fiscais e a permuta de informações entre os estados que assinem o mesmo. No entanto, o referido protocolo impõe

uma medida acordada entre alguns Estados que incidirá implicará nas operações destinadas a outros Estados que não são signatários do protocolo 21/2011, ou seja, este protocolo veio a criar uma modalidade de recolhimento do imposto por substituição tributária não prevista no ordenamento jurídico.

Caso a medida se destinasse a todos os Estados, por meio de Convênio, não haveria problema na cobrança do tributo, tratando-se, claro, da formalidade em relação a cobrança. Porém, analisando a sistemática a luz da Constituição Federal de 1988, estaríamos diante de uma norma inconstitucional visto que a mesma fere tanto o princípio da legalidade quanto o princípio da segurança jurídica. Não cabendo ao Estado que não tenha tomado ciência do protocolo ou mesmo não tenha aderido à sistemática, a obrigatoriedade pelo recolhimento do referido tributo.

A cláusula quarta do protocolo dispõe que a obrigatoriedade do recolhimento recai sobre a unidade federada não signatária do protocolo bem como da unidade federada signatária do protocolo que receber mercadoria de outro estado que não seja signatário do mesmo.

No entanto, em 17 de Setembro de 2014, o plenário do STF em resposta as ADIs 4628 e 4713, julgou como inconstitucional o referido protocolo que segundo o representante do Estado do Paraná, em manifestação favorável ao protocolo no plenário, relatou que o objetivo do mesmo era a repartição das receitas oriundas do ICMS entre os Estados.

O Ministro Luiz Fux, relator do julgamento das ADI's, relatou em seu voto que existe inconstitucionalidade material uma vez que é uma autotutela das receitas oriundas da arrecadação do imposto, tema este que não pode ser tratado por meio de protocolo. Ainda, afirmou que o fato de assegurar o recolhimento do ICMS em favor do Estado de destino, criou uma modalidade de substituição tributária sem devida previsão legal.

Gilmar Mendes, relator do RE frisou que é necessário uma formula para evitar a concentração dos recursos nas unidades de origem, porém, mas tal necessidade não é suficiente para a validade da norma em questão diante dos dispositivos constitucionais.

Desse modo, para os contribuintes localizados nas unidades da federação de destino, esse gargalo fiscal demonstra a efetividade do princípio da segurança jurídica, ainda mais diante de tal ônus tributário que recaia sobre os destinatários, os empresários.

3.2 Emenda Constitucional 87/2015

A Emenda Constitucional 87/2015 editada em 16 de Abril de 2015, passou a produzir seus efeitos em 01 de Janeiro de 2016 em cumprimento ao princípio da anterioridade.

Esta Emenda tem por objetivo a alteração dos incisos VII e VIII do artigo 155 da Constituição Federal de 1988.

A redação da Emenda a aplicação das alíquotas interestaduais a serem utilizadas nas operações não presenciais destinadas a não contribuinte localizados em outra unidade da federação, bem como a obrigatoriedade pelo recolhimento do diferencial de alíquota dela decorrentes.

Art. 155,

(...)

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015) (Produção de efeito)

a) (revogada); (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

b) (revogada); (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

~~VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;~~

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) (Produção de efeito)

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). (BRASIL, 2015)

A referida emenda implicitamente traz o mesmo objetivo do protocolo 21/2011, ou seja, a repartição das receitas oriundas do ICMS entre as unidades federativas presentes na relação.

Os incisos acima trazem a aplicação das alíquotas interestaduais nas operações para fora do Estado destinadas a consumidor final, e não mais a aplicação da alíquota interna do Estado de origem como era previsto pela Constituição, bem como o recolhimento do diferencial de alíquota em favor do Estado de destino da mercadoria ou serviço.

O artigo 99 do Convênio ICMS 93/15 trata da repartição das Receitas em tais operações. A cada ano o percentual da repartição será aumentado em favor do estado de destino de forma que chegando a determinado ponto o recolhimento seja em sua totalidade efetuado em favor do 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 á 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." (BRASIL, 2015).

Em razão das alterações oriundas da Emenda Constitucional 87/2015, o CONFAZ resolveu editar o Convênio ICMS 93/2015 dispondo sobre a sistemática do calculo da seguinte forma:

ICMS origem = BC x ALQ inter

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

Onde:

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

ALQ inter = alíquota interestadual aplicável à operação ou prestação;

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

Entende-se por alíquota inter, como sendo a alíquota interestadual utilizada pelo Estado de Origem, bem como alíquota intra, a alíquota interna do Estado de destino.

O convênio regulamenta ainda o recolhimento do percentual destinado ao fundo de combate a pobreza chegando esse adicional ao máximo de 2% incidente sobre o valor da operação conforme trata os §§ 4º e 5º da Clausula segunda deste convênio.

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

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

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

II - ao adicional de até 2% (dois por cento).(BRASIL, 2015)

A grande novidade deste convênio encontra-se presente na cláusula nona, onde:

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.(BRASIL, 2015)

Deste modo, conforme prevê o convênio, a sistemática do cálculo aplica-se tanto para as empresas optantes pelo Regime Periódico de Apuração, bem como as empresas acobertadas e optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação e Tributos, conhecido como Simples Nacional.

O impacto dessas alterações foi de tão grande monta que diversas empresas cuja atividade resume-se às vendas para consumidores localizados fora do Estado via E-Commerce, devido a excessiva tributação, teve declínio financeiro e econômico, quando não até mesmo o encerramento de suas atividades.

Tal norma fere diretamente o artigo 146, III. “d” da Constituição Federala qual prevê tratamento diferenciado e favorecido as Micro e Pequenas empresas quanto ao recolhimento dos tributos.

3.2.1 ADI 5464

Em decorrência desse conflito de normas, e a onerosidade das empresas optantes por este regime, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil protocolou a Ação Direta de Constitucionalidade sob o argumento de que o artigo 9º da Emenda 87/2015 ofendeveros dispositivos da Constituição Federal.

Embora o Convênio ICMS 93/2015 tenha estabelecido 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 e com o intuito de acabar com guerra fiscal no e-commerce nas vendas não presenciais por meio da repartição das receitas do ICMS, sua Cláusula 9ª (nona) desborda do poder regulamentar e ofende os seguintes dispositivos constitucionais: - arts. 5º, II, e 146, III, alínea ‘d’ (princípio da legalidade); - art. 145, §1º (princípio da capacidade contributiva); - art. 150, incisos I e II (princípio da isonomia tributária) e IV (princípio do não confisco); - art. 155, §2º, inciso I (princípio da não-cumulatividade); - art. 152 (princípio da uniformidade geográfica da tributação); e - arts. 170, IX, e 179 (princípio do tratamento favorecido às

micro empresas e as empresas de pequeno porte).(Brasil, 2015).

O descompasso do convênio 93/2015 interfere também na quebra do processo existente dentro das Micro e Pequenas empresas, uma vez que a sistemática de recolhimento dos tributos ocorre apenas uma vez dentro do período mensal, sendo que uma alíquota única é aplicada sobre o montante do faturamento das mesmas. Com o convênio, a sistemática seria a cada emissão e nota para outra unidade da federação, essas empresas teriam que calcular o tributo e emitir uma guia de recolhimento do mesmo, o que além de onerar consideravelmente estas empresas, causa impacto negativo e morosidade em suas praticas habituais.

Diante disso o Conselho Federal tutelou ainda pedido de liminar a fim de suspender a eficácia da cláusula 9ª do referido convênio visto presentes os requisitos do “fumus boni iuris” e o “periculum in mora”.

A tutela jurisdicional de urgência se justifica quando há risco de perecimento do próprio direito, no caso, de que os contribuintes do SIMPLES NACIONAL percam competitividade e cessem suas atividades.

(...)

A Cláusula 9ª do Convênio ora impugnado, claramente inconstitucional, produz efeitos nefastos aos optantes do regime simplificado constitucionalmente previsto e regulado na Lei Complementar n. 123/2006, de modo que suspender sua eficácia com urgência é medida que se impõe, eis que em vigência desde 1º/01/2016.(BRASIL, 2015).

Em acolhimento ao pedido de liminar, o ministro relator em 12 de Fevereiro de 2016 deferiu tal pedido até o julgamento da ADI.

Em12/02/2016. Pelo exposto, concedo a medida cautelar pleiteada, ad referendum do Plenário, para suspender a eficácia da cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015 editado pelo CONFAZ, até o julgamento final da ação. Comunique-se. Publique-se. O julgamento pelo Plenário.(BRASIL, 2016).

A concessão deste pedido trouxe certo alívio para as Micro e Pequenas empresas ao menos até findar o julgamento da ADI, que até o momento tramita regularmente no Supremo Tribunal Federal.

Não obstante, a Associação Brasileira de Comércio Eletrônico – ABCOMM propôs a Ação Direta de inconstitucionalidade com pedido de Liminar “*Inauditaaltera pars*”, que tramita no supremo sob numero 5469, com o objetivo de justificar alguns pontos da ADI 5464.

3.3 Considerações tributárias à luz do princípio da Segurança Jurídica

Como já explanado acima, o princípio da segurança jurídica tem previsão expressa no artigo 5º, Inciso XXXVI da Constituição Federal, e é utilizado em diversos ramos do direito.

Na seara tributária não é diferente. A aplicação do Princípio da Segurança Jurídica Tributária, por assim dizer, tem a função de assegurar a estabilidade nas relações tributárias.

Atualmente inúmeras alterações no sistema jurídico tributário remetem os indivíduos à insegurança diante de tais situações.

Helena Taveira Torres bem define a segurança jurídica como estabilizadora das relações:

Para os fins desse estudo, define-se a segurança jurídica como princípio-garantia constitucional que tem por finalidade proteger direitos decorrentes das expectativas de confiança legítima na criação ou aplicação das normas jurídicas, mediante certeza jurídica, estabilidade do ordenamento ou efetividade de direitos e liberdades fundamentais. (TORRES, 2012)

Tal princípio vem assegurar aos interessados a aplicação das normas tributárias de maneira justa e correta. Como o nome do próprio princípio diz, os interessados na aplicação de tal princípio almejam ter seus direitos e garantias assegurados por meio da própria legislação.

O princípio da segurança jurídica acopla outros princípios como o da legalidade, da isonomia, da irretroatividade, entre os quais visam assegurar aos contribuintes um mínimo de seguridade quanto à aplicação da Lei e a garantia de seus direitos.

O Princípio da legalidade tributária previsto na Constituição Federal veda a instituição ou aumento de tributos sem lei anterior que o estabeleça. Este princípio dá aos contribuintes a segurança de que não serão surpreendidos com a cobrança de tributos que não sejam de seu conhecimento bem como com o aumento dos mesmos sem que sejam previamente notificados, sendo estes garantidos por meio da segurança jurídica presente no princípio da legalidade.

Da mesma forma, o princípio da isonomia que tem como previsão legal o artigo 150 inciso II da Constituição Federal, veda o tratamento desigual entre contribuintes que estejam na mesma situação. Ora, é assegurado ao contribuinte igualdade no tratamento tributário em relação aos demais contribuintes, visando a injusta concorrência, bem como a exação irregular entre os mesmos.

O princípio da irretroatividade torna defeso ao Estado, cobrar tributos sobre situações

anteriores a sua criação ou a sua majoração. Assegura esse princípio aos contribuintes, que os fatos ocorridos anteriormente a entrada em vigor de tal lei, não serão atingidos pela mesma, garantindo a segurança jurídica ao mesmo por meio deste princípio.

Os princípios acima citados que tornam efetivo o princípio da segurança jurídica. No entanto, não se limita apenas aos princípios citados. Todo o conjunto de princípios que formam as limitações ao poder de tributar de certa forma visa à segurança jurídica dos contribuintes, garantindo a estes um mínimo de proteção aos direitos a eles já garantidos, bem como a certeza de que não ocorrerão surpresas quanto à incidência de tributos.

Bandeira de Mello diz:

Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra. “Isto porque, com ofendê-lo, abatem-se as vigas que o sustentam e alui-se toda a estrutura nelas esforçada.” (MELLO, 1994)

Como bem explica o professor Bandeira de Mello, é infração gravíssima o desrespeito aos princípios, quaisquer que sejam, pois os princípios são as bases, os pilares que sustentam o ordenamento jurídico brasileiro.

Trataremos a frente sobre algumas das principais funções dos princípios em nosso ordenamento jurídico, principalmente em se tratando do direito tributário.

3.4 A função dos princípios no Direito Brasileiro

Os princípios desempenham uma importante função em nosso ordenamento jurídico brasileiro.

Paralelamente as normas, os princípios são considerados como pilares na aplicabilidade do direito, pois a existência dessas normas é oriunda dos princípios que as regem.

Carvalho Filho define princípios como verdadeiros alicerces não estritamente no direito, mas na ciência como um todo.

“princípios de uma ciência são as proposições básicas fundamentais, típicas, que condicionam todas as estruturas subsequentes. Princípios, nesse sentido, são os alicerces da ciência.” (FILHO, 2007)

Para o professor Miguel Reale:

Princípios são verdades fundantes de um sistema de conhecimento, como tais admitidas, por serem evidentes ou por terem sido comprovadas, mas também por motivos de ordem prática de caráter operacional, isto é, como pressupostos exigidos pelas necessidades da pesquisa e da *práxis*. (REALE, 1977).

Além de serem pilares do direito brasileiro, os princípios são considerados, dentre outras definições, como instrumentos interpretativos das normas jurídicas. Os princípios tornam-se ferramentas esclarecedoras na aplicação e entendimento das normas.

Tamanha é a importância dos princípios na seara do direito que, desde os primeiros passos no conhecimento jurídico, um dos temas a serem apresentados, são exatamente os princípios, ou seja, a exegese do direito passa pela base principiológica.

Tomando por base esse caráter propedêutico dos princípios, quando as normas entram em conflito ou desacordo com os mesmos, podemos dizer que não existe apenas ofensa ao princípio, mas sim a estrutura fundante de todas as normas regentes do ordenamento jurídico. Como já explanado acima, os princípios tornaram-se pilares das normas, logo, se as normas deles decorrem, quaisquer conflitos com as normas, conflita também sua base construtiva que são os princípios.

No Direito Tributário, temos alguns princípios norteadores na aplicação e interpretação das normas pertinentes a relação jurídica – tributária. Tais princípios derivam da própria Constituição Federal e visam à limitação dos entes políticos quanto ao poder de tributar.

Ainda exercem um caráter formal quanto à edição de novas formas de tributação e cobrança de tributos, bem como a proteção contra o excesso da exação fiscal.

Neste trabalho, um princípio específico será confrontado quanto a polêmicas tratadas acima, que é o princípio da Segurança Jurídica.

Como os demais princípios utilizados no Direito Tributário, o princípio da Segurança jurídica tem sua base hermenêutica na Constituição Federal, previsto no artigo 5º, XXXVI.

Tal princípio garante aos cidadãos a segurança em relação a seus direitos por meio do direito adquirido, ato jurídico perfeito ou coisa julgada.

Esse princípio, considerado um dos grandes pilares da Constituição, versa sobre diversas áreas do direito visando à proteção das relações jurídicas.

3.5 O princípio da Segurança Jurídica e a necessária correlação com a operação do E-commerce como forma de efetivação da Justiça Tributária no seguimento.

Cabe inicialmente conceituarmos Justiça Tributária com um conceito básico de dar a cada um, o que lhe é devido por direito. Este conceito abrange a justiça como um todo.

Desde os primeiros passos nos estudos jurídicos, um dos primeiros conceitos que aprendemos é o da Justiça. Assim, trazendo o mesmo conceito de justiça presente nos primeiros elementos jurídicos, aplica-se em matéria tributária.

Este conceito já acompanha a humanidade desde os tempos de Cristo, onde a expressão “Dai, pois a César o que é de César, e a Deus o que é de Deus”, presente no livro sagrado já nos aponta o conceito de justiça quanto à exação de tributos.

No entanto, se analisarmos minuciosamente as características da justiça tributária hoje em nosso ordenamento jurídico, verificamos que existe certo descompasso quando a legislação e sua aplicabilidade prática no dia a dia daqueles a quem ela se destina, o que leva a distorção do conceito acima apresentado, bem como o conceito trazido dos tempos remotos.

Diante dos avanços tecnológicos faz-se necessária alterações relativas a aplicação da norma em tais situações. No entanto, os princípios norteadores e basilares, conforme já explanado acima, devem ser preservados e observados diante dessas situações, como o da Segurança Jurídica.

Percebemos que nesse descompasso surgem também prejuízos que impactam negativamente a regular atividade das empresas.

Se analisarmos a situação demonstrada anteriormente em relação a cobrança do ICMS nas operações realizadas no e-commerce, visando a repartição de receita entre os Estados, percebe-se o desrespeito ao princípio da Segurança Jurídica tributária, bem como o desrespeito a própria Justiça Tributária, visto que tal norma prevê em seu texto legal o tratamento igual entre contribuintes que se encontram em situações desiguais, como é o caso da aplicação do convênio 93/15 em relação as empresas enquadradas no Regime Unificado de Arrecadação, o Simples Nacional.

A própria Constituição prevê tratamento diferenciado para as empresas que se encontrem enquadradas neste regime, e o que verificamos é exatamente uma distorção de um dispositivo da Constituição Federal.

Ora, se estamos a tratar de Justiça Tributária, não estamos tratando de algo muito diferente do que já foi conceituado como Justiça acima.

A aplicação da Justiça Tributária deve ser analisada sob duas vertentes. De um lado a

Justiça Tributária como respaldo das Pessoas Jurídicas de Direito Público e de outro lado a Justiça tributária como reguladora da aplicação das normas em relação às Pessoas Jurídicas de Direito Público.

Quando tratamos da Justiça Tributária como respaldo as Pessoas jurídicas de Direito Privado, estamos a tratar do que as empresas privadas esperam enquanto a aplicabilidade das normas bem como de um mínimo de garantia em relação as tributações as quais as mesmas estão enquadradas. Tais empresas se valem do princípio da Segurança Jurídica na esperança de que não sejam surpreendidas com exações excessivas, bem como contam com essa garantia da aplicação do direito para que possam exercer suas atividades de forma regular e saudável, exercendo a livre concorrência sem que a tributação seja obstáculo para a continuidade destas.

Quanto as Pessoas Jurídicas de Direito Público, a estas lhe são incumbidas às tarefas de regular, normatizar e fiscalizar a aplicação das normas jurídicas tributárias. Incumbe a Fazenda Pública utilizar-se da justiça tributária para aplicar de maneira justa as normas, bem como velar para que não haja irregularidades, inconstitucionalidades na criação e aplicação das mesmas.

Da mesma forma que a Fazenda tem o direito arrecadação dos tributos, detém também o dever de lhe sejam feitos a luz da Justiça tributária.

Quando tratamos de Justiça, fazemos referencia a obtenção de direitos, mas também a contração de deveres, quais sejam os pilares de toda e qualquer justiça.

Falar de Justiça tributária vai além da observância de técnicas e procedimentos precisos. Não podemos nos esquecer que as relações não se restringem apenas as Pessoas Jurídicas, ou apenas questões patrimoniais e empresariais. A Justiça tributária é almejada por indivíduos que dependem dessa Justiça tributária para continuarem a exercer suas atividades, a desenvolver um papel importante e respeitoso na sociedade. Justiça essa aplicada também por indivíduos que possuem nas mãos ferramentas para a ideal aplicação das normas.

Portanto, não se pode deixar de lado a preocupação com tais questões que influenciam diretamente e indiretamente as questões econômicas e sociais de todo um país.

As operações por meio do e-commerce tendem a aumentarem consideravelmente nos próximos anos, porém os empresários bem como os demais envolvidos nesta relação, não podem depender de uma Justiça precária. Deve existir um mínimo de garantia por meio da Segurança Jurídica que assegure a aos empresários harmonia e equilíbrio em seu exercício.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme se observou ao longo do trabalho, esta pesquisa teve o condão de estudar algumas das questões mais polêmicas deflagradas pelo Comércio Eletrônico no que toca ao ICMS. Abordaram-se tanto os pontos inconstitucionais encontrados na própria legislação, bem como o esclarecimento de alguns questionamentos levantados por muitos empresários que sofrem impactos diretos destas normas.

As questões em tela propõem também uma análise de toda essa metamorfose à luz da Justiça Tributária, concatenado com a Segurança Jurídica Tributária.

Antes de chegar a estas observações, constatou-se que nosso ordenamento jurídico passou por grande reforma diante da evolução tecnológica que não se pode ignorar.

O grande avanço tecnológico inicialmente mencionado serviu de ferramenta para os empresários, auxiliando nas novas operações.

No entanto, tais operações consideradas como fato gerador de alguns tributos, ensejam também uma observação mais minuciosa por parte do Estado, tendo em vista a apuração correta dos tributos visando a arrecadação correta de cada tributo.

No segundo momento desta pesquisa, além de analisar os tributos existentes em nosso ordenamento, a atenção maior foi para o grande protagonista desta, ou seja, o ICMS, que como supramencionado, já é um tributo que demanda certa polêmica devido a sua natureza e incidência.

O ICMS incidentenas operações não presenciais gerou ao Erário uma nova discussão acerca da arrecadação do mesmo, conforme tratado neste trabalho.

As grandes alterações em vista da incidência do ICMS nestas operações, não foram bem aceitas pela sociedade empresária, principalmente os pequenos e médios empresários, que representados por suas entidades de classe, provocaram o judiciário acerca das discussões que versaram frente a essas mudanças.

Como exposto na pesquisa, algumas decisões emanadas do judiciário, abrandaram algumas duvidas e questionamentos das classes interessadas, conforme foi o julgamento que declara a inconstitucionalidade do Protocolo 21/2011. Porém, outras normas tomaram lugar a dúvidas e questionamentos antes abrandados pela decisão da corte, como ocorre com a Emenda Constitucional 87/2015, que ainda tramita no Supremo.

Por fim, o trabalho contribui e fomenta a pesquisa a fim de se demonstrar para a sociedade, algumas vertentes que sejam operadas a Justiça Tributária, se fazendo necessária a

continuidade deste trabalho até mesmo como forma de auxílio para os empresários, comerciantes e até mesmo consumidores ao qual se interessem o tema.

Ademais, este trabalho demonstrou-se relevante haja vista que as alterações inerentes ao ICMS no e-commerce não se tratam assuntos remotos, tendo grande influência no dia a dia dos próprios consumidores finais, que por muitas vezes até verificam aumento de tributos, alterações formais quanto às negociações e, no entanto não compreendem tal mudança. Esta pesquisa é apenas um prenúncio das demais alterações e adequações do ordenamento jurídico na seara tributária frente ao avanço tecnológico.

REFERÊNCIAS

ALBERTIN, Alberto Luiz. **Comércio Eletrônico – Modelo, Aspectos e Contribuições de sua Aplicação**. 4ªed. São Paulo: Editora Atlas, 2002.

ASCENSÃO, José Oliveira. **Direito de Autor e Direitos Conexos**. Lisboa: Coimbra Editora, 1992.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968

BAPTISTA, Hélio Daniel de Favare. **Justiça Tributária e Solidariedade Social**. São Paulo, SP: Letras Jurídicas, 2012.

BRASIL. Código Civil. Brasília, DF: 2002

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da Republica Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Brasília, DF: 1966

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 8ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

CONVÊNIO ICMS 93/15, de 17 de setembro de 2015, publicada no DOU de 11 de março de 2016, Seção 1, páginas 32 e 33<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv093_15> Acessado em: 04.05.2016

EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc87.htm publicado no DOU 17.4.2015> Acessado em: 15.06.2016

FILHO, José dos Santos Carvalho. **Manual de Direito Administrativo**. 17ª ed. Rio de Janeiro: LumenJúris, 2007.

JÚNIOR, Nelson Nery. **Os princípios gerais do Código Brasileiro de Defesa do Consumidor**. São Paulo: Revistas de Direito do Consumidor, n. 3, 1992.

KLEE, Antonia Espíndola Longoni. **Comércio Eletrônico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

LEWANDOWSKI, Ricardo. RE 573675, Tribunal Pleno, julgamento em 25.3.2009, DJe de 22.5.2009. <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=2218>> Acessado em: 08.09.2016

MATOS, Maria Lucia Bastos Saraiva. 2007<<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/3931/A-evolucao-historica-do-Direito-Tributario>> Acessado em: 22.09.2016

MELLO, Celso Antonio Bandeira de Mello - **Curso de Direito Administrativo**, 5ª. Ed. página 451, 1994.

PAIVA, Mário Antônio Lobato de. 2003. < <https://jus.com.br/artigos/3575/primeiras-linhas-em-direito-eletronico/2>> Acesado em 23.10.2015

PROCOCOLO ICMS 21, DE 1º DE ABRIL 2011, publicado no DOU de 7 de abril de 2011, Seção 1, página 22.<http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/ICMS/2011/pt021_11.htm>Acessado em: 22.10.2015

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. São Paulo: Saraiva, 1977 p.299.

RODRIGUES, Cristiane de Brito. <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=1066> Acessado em 23.05.2016.

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

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.

TOFFOLI, Dias. LIMINAR. ADI 5464. 12.12.2016, Brasília, 12 de Fevereiro de 2016, p.13.

TORRES, Heleno Taveira 2012, p.26 <<http://www.conjur.com.br/2012-set-12/consultor-tributario-seguranca-juridica-sistema-tributacao>> Acessado em: 02 /09/2016.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

ANEXOS

ANEXO I

PROTOCOLO ICMS 21, DE 1º DE ABRIL DE 2011

- Publicado no DOU de 07.04.11, pelo Despacho 50/11.
- Adesão do MS, a partir de 25.04.11, pelo Prot. ICMS 30/11.
- Retificação no DOU de 13.04.11.
- Adesão do TO, a partir de 15.07.11, pelo Prot. ICMS 43/11.
- Denúncia do ES, a partir de 20.04.12, pelo Despacho 74/12.
- Denúncia do DF, a partir de 06.09.13, pelo Despacho 185/13.
- Denúncia do PE, a partir de 11.02.14, pelo Despacho 34/14.
- Exclusão de RO, a partir de 26.03.14, pelo Prot. ICMS 06/14.

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.

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,

considerando que a sistemática atual do comércio mundial permite a aquisição de mercadorias e bens de forma remota;

considerando que o aumento dessa modalidade de comércio, de forma não presencial, especialmente as compras por meio da internet, telemarketing e showroom, deslocou as operações comerciais com consumidor final, não contribuintes de ICMS, para vertente diferente daquela que ocorria predominante quando da promulgação da Constituição Federal de 1988;

considerando que o imposto incidente sobre as operações de que trata este protocolo é imposto sobre o consumo, cuja repartição tributária deve observar esta natureza do ICMS, que a Car-

ta Magna na sua essência assegurou às unidades federadas onde ocorre o consumo da mercadoria ou bem;

considerando a substancial e crescente mudança do comércio convencional para essa modalidade de comércio, persistindo, todavia, a tributação apenas na origem, o que não coaduna com a essência do principal imposto estadual, não preservando a repartição do produto da arrecadação dessa operação entre as unidades federadas de origem e de destino, resolve celebrar o seguinte

P R O T O C O L O

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

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

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

Cláusula terceira A parcela do imposto devido à unidade federada destinatária será obtida pela aplicação da sua alíquota interna, sobre o valor da respectiva operação, deduzindo-se o valor equivalente aos seguintes percentuais aplicados sobre a base de cálculo utilizada para cobrança do imposto devido na origem:

I - 7% (sete por cento) para as mercadorias ou bens oriundos das Regiões Sul e Sudeste, exceto do Estado do Espírito Santo;

II - 12% (doze por cento) para as mercadorias ou bens procedentes das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e do Estado do Espírito Santo.

Parágrafo único. O ICMS devido à unidade federada de origem da mercadoria ou bem, relativo à obrigação própria do remetente, é calculado com a utilização da alíquota interestadual.

Cláusula quarta A parcela do imposto a que se refere a cláusula primeira deverá ser recolhida pelo estabelecimento remetente antes da saída da mercadoria ou bem, por meio de Documento de Arrecadação Estadual (DAE) ou Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE), exceto quando o remetente se credencie na unidade federada de destino, hipótese em que o recolhimento será feito até o dia nove do mês subsequente à ocorrência do fato gerador.

Parágrafo único. Será exigível, a partir do momento do ingresso da mercadoria ou bem no território da unidade federada do destino e na forma da legislação de cada unidade federada, o pagamento do imposto relativo à parcela a que se refere a cláusula primeira, na hipótese da mercadoria ou bem estar desacompanhado do documento correspondente ao recolhimento do ICMS, na operação procedente de unidade federada:

I - não signatária deste protocolo;

II - signatária deste protocolo realizada por estabelecimento remetente não credenciado na unidade federada de destino.

Cláusula quinta O disposto neste Protocolo não se aplica às operações de que trata o Convênio ICMS 51/00, de 15 de dezembro de 2000.

Cláusula sexta Fica facultada à unidade federada signatária estabelecer, em sua respectiva legislação, prazos diferenciados para o início de aplicabilidade deste protocolo, relativamente ao tipo de destinatário: pessoa física, pessoa jurídica e órgãos da Administração Pública Direta e Indireta, inclusive suas autarquias e fundações.

Cláusula sétima Este protocolo entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir do 1º dia do mês subsequente ao da publicação.

RETIFICAÇÃO

- **Publicada no DOU de 13.04.11.**

Na lista de assinatura do Protocolo ICMS 21/11, de 01 de abril de 2011, publicado no DOU de 7 de abril de 2011, Seção 1, página 22,

onde se lê: “Acre - Mâncio Lima Cordeiro, Alagoas - Maurício Acioli Toledo, Amapá - Cláudio Pinho Santana, Bahia - Carlos Martins Marques de Santana, Ceará - Carlos Mauro Benevides Filho, Distrito Federal - Valdir Moysés Simão, Espírito Santo - Maurício César Duque, Goiás - Simão Cirineu Dias, Maranhão - Cláudio José Trinchão Santos, Mato Grosso - Edmilson José dos Santos, Pará – José Barroso Tostes Neto, Paraíba - Rubens Aquino Lins, Paraná – Luiz Carlos Haully, Pernambuco - Paulo Henrique Saraiva Câmara, Piauí - Antônio Silvano Alencar de Almeida, Rio Grande do Norte – José Airton da Silva, Rondônia - Benedito Antônio Alves, Roraima – Luiz Renato Maciel de Melo, Santa Catarina - Ubiratan Simões Rezende, Sergipe - João Andrade Vieira da Silva, Tocantins.”,

leia-se: “Acre - Mâncio Lima Cordeiro, Alagoas - Maurício Acioli Toledo, Amapá - Claudio Pinho Santana, Bahia - Carlos Martins Marques de Santana, Ceará - Carlos Mauro Benevides Filho, Distrito Federal - Valdir Moysés Simão, Espírito Santo - Maurício César Duque, Goiás - Simão Cirineu Dias, Maranhão - Claudio José Trinchão Santos, Mato Grosso - Edmilson José dos Santos, Pará – José Barroso Tostes Neto, Paraíba - Rubens Aquino Lins, , Pernambuco - Paulo Henrique Saraiva Câmara, Piauí - Antônio Silvano Alencar de Almeida, Rio Grande do Norte – José Airton da Silva, Rondônia - Benedito Antônio Alves, Roraima – Luiz Renato Maciel de Melo, Sergipe - João Andrade Vieira da Silva .”.

MANUEL DOS ANJOS MARQUES TEIXEIRA

ANEXO II

CONVÊNIO ICMS 93, DE 17 DE SETEMBRO DE 2015

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

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

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

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

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

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

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

Retificação no DOU de 14.03.16, para excluir o termo despacho (179/16) que constava na republicação.

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

Vide

	alíquota	interna:	Despa-
chos	<u>231/15</u> (DF), <u>239/15</u> (SE), <u>241/15</u> (SP), <u>250/15</u> (BA), <u>252/15</u> (MS), <u>21/16</u> (ES), <u>26/16</u> (PI).		

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

O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, na sua 247ª reunião extraordinária, realizada em Brasília, DF, no dia 17 de setembro de 2015, tendo em vista o disposto nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e no art. 99 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT da Constituição Federal, bem como nos arts. 102 e

199 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), resolve celebrar o seguinte:

C O N V Ê N I O

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

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

I - se remetente do bem:

- a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na operação;
- b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a operação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;
- c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea “a” e o calculado na forma da alínea “b”;

II - se prestador de serviço:

- a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na prestação;
- b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a prestação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;
- c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea “a” e o calculado na forma da alínea “b”.

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

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

ICMS origem = BC x ALQ inter

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

Onde:

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

ALQ inter = alíquota interestadual aplicável à operação ou prestação;

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

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

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

§ 4º O adicional de até dois pontos percentuais na alíquota de ICMS aplicável às operações e prestações, nos termos previstos no art. 82, §1º, do ADCT da Constituição Federal, destinado ao financiamento dos fundos estaduais e distrital de combate à pobreza, é considerado para o

cálculo do imposto, conforme disposto na alínea “a” dos incisos I e II, cujo recolhimento deve observar a legislação da respectiva unidade federada de destino.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

I - de destino:

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

II - de origem:

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

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

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

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

RETIFICAÇÃO

Publicada no DOU de 14.03.16.

Na republicação do Convênio ICMS 93/15, de 17 de setembro de 2015, publicada no DOU de 11 de março de 2016, Seção 1, páginas 32 e 33, **onde se lê:** “Nº 179 - CONVÊNIO ICMS 93, DE 17 DE SETEMBRO DE 2015 (*)”, **leia-se:** “CONVÊNIO ICMS 93, DE 17 DE SETEMBRO DE 2015 (*)”.

MANUEL DOS ANJOS MARQUES TEIXEIRA

ANEXO III

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 Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico <http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/> sob o número 10302744.

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.

2

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico <http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/> sob o número 10302744.

ADI 5464 MC / DF

No tocante à concessão de medida liminar, menciona haver risco de “perecimento do próprio direito, no caso, de que os contribuintes do SIMPLES NACIONAL percam competitividade e cessem suas atividades”. Ressalta que o ato em questão está em vigor desde 1º/01/16.

Refere que a norma questionada traz variados impactos como: acúmulo de créditos de ICMS, pois o convênio permite ao remetente compensar “os créditos [de] ICMS apenas com o imposto devido ao Estado de origem”; aumento do valor da operação, já que o ICMS não recuperado e o ICMS devido ao Estado de destino serão incorporados ao custo da operação; violação da não cumulatividade, pois o convênio determina a partilha gradual do correspondente ao diferencial de alíquotas entre o Estado de origem e de destino para, em 2019, ser integralmente recolhido para o Estado de destino; violação do princípio da legalidade, em razão da existência de reserva de lei complementar para dispor sobre tratamento tributário diferenciado e favorecido às microempresas e às empresas de pequeno porte; dificuldade em relação à precificação e à oferta das mercadorias, pois, “na metodologia de cálculo do imposto devido para o Estado de destino, o remetente deverá levar em consideração a alíquota interna aplicada naquela UF, assim como a alíquota interestadual cabível na operação”; relevante incremento de oneração relativa ao cumprimento de obrigações acessórias, em razão da “inevitável necessidade de parametrização dos sistemas eletrônicos das empresas e incremento da burocracia referente ao imposto”.

Aplicado o rito do art. 10, **caput**, da Lei nº 9.868/99, foi intimado o órgão requerido (CONFAZ), para prestar as necessárias informações a respeito do que contido na inicial, nas pessoas do Senhor **Ministro de Estado da Fazenda** e dos Senhores **Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal**, no **prazo comum de cinco dias** e sucessivamente, no prazo de **três dias** (art. 10, § 1º, Lei nº 9.868/99), ao Advogado-Geral da União e ao Procurador-Geral da República.

Por intermédio da Petição nº 4.512/2016, protocolada em 11/2/16, o autor requer a juntada dos seguintes documentos: a) Parecer PGFN/CAT nº 1.226/2015; b) Estudo do Sindicato das Empresas de Serviços

3

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico <http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/> sob o número 10302744.

ADI 5464 MC / DF

Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícia e Informações e Pesquisas do Estado de São Paulo (SESCON); c) Carta PRESDI nº 011, de 4 de fevereiro de 2016 do SEBRAE, encaminhada ao Presidente do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, contendo informações sobre os impactos do Convênio nº 93/2015, para os pequenos negócios, principalmente do setor de comércio eletrônico.

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. **Cármen Lúcia**, DJ de 8/10/09; ADI nº 4.598/DF-MC, Rel. Min. **Luiz Fux**, DJe de 1º/8/11; ADI nº 4.638/DF-MC, Rel. Min. **Marco Aurélio**, DJ de 1º/2/12; ADI nº 4.705/DF-MC, Rel. Min. **Joaquim Barbosa**, DJ de 1º/2/12; ADI nº 4.635-MC, Rel. Min. **Celso de Mello**, DJ de 5/1/12; ADI nº 4.917-MC, Rel. Min. **Cármen Lúcia**, DJ de 21/3/13; e ADI nº 5.184-MC, Rel. Min. **Luiz Fux**, DJe de 9/12/14.

Presentes os requisitos do **fumus boni iuris** e do **periculum in mora** para a concessão da medida cautelar.

Inicialmente, registro que o Convênio ICMS nº 93/2015 como um

4

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico <http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/> sob o número 10302744.

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

5

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico <http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/> sob o número 10302744.

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.

6

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O

documento pode ser acessado no endereço eletrônico
<http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/> sob o número 10302744.

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:

(.....)

7

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O

documento pode ser acessado no endereço eletrônico
<http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/> sob o número 10302744.

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).

8

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico <http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/> sob o número 10302744.

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 iguais de competição para essas empresas. Anotei, ainda, que o tratamento favorecido determinado pelo constituinte não importa em desoneração das obrigações fiscais, devendo o **regime simplificado** afigurar-se como uma adequação da carga tributária às particularidades do microempreendedor.

Dentro desse quadro jurídico especial, o microempreendedor, no

9

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico <http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/> sob o número 10302744.

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

10

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico <http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/> sob o número 10302744.

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

11

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico <http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/> sob o número 10302744.

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). Agravamento 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. Constata-se que o referido precedente jurisprudencial encaminhou a solução da questão pelo *critério da especialidade das normas*, correspondente ao brocardo *lex specialis derogat generali*.

32. Ademais, considerou a unidade do Texto Constitucional e a coesão das normas, inclusive porque ‘*a constituição deve ser interpretada de forma a evitar contradições (antinomias, antagonismos) entre as suas normas*’.
(...)

33. Há que se acrescentar que, ainda que se entenda que os artigos 179, 170, inciso IX e 146, inciso, alínea *d*, da Constituição não têm o caráter de especialidade, seria inafastável a interpretação da Carta Constitucional segundo *ponderação de princípios*.

34. Efetivamente, se é verdade que a Emenda Constitucional nº 87 privilegiou o *princípio de equilíbrio da distribuição da receita tributária entre os entes federados*, promovendo a repartição entre a origem e o destino na hipótese em análise, não menos verídico é que a Carta Constitucional consagra o *tratamento jurídico diferenciado e favorecido para as microempresas e as empresas de pequeno porte* em diversos artigos.

35. Ora, em se entendendo aplicável a Emenda Constitucional nº 87 aos optantes do Simples Nacional, não haverá, relativamente a eles, mera repartição de receita do ICMS entre as unidades da federação de *origem e destino* das operações nesta sistemática, mas **concreto aumento de carga tributária, já que a responsabilidade pelo recolhimento do**
12

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico <http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/> sob o número 10302744.

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, concluo que a Cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015 invade campo de lei complementar. Por essas

razões, tenho que se encontra presente a **fumaça do bom direito**, apta a autorizar a concessão de liminar.

Presente, ademais, o **perigo da demora**, uma vez que a não concessão da liminar nesta ação direta conduziria à ineficácia de eventual provimento final.

Isso porque, como aduz o autor, “há risco de perecimento do próprio direito, no caso, de que os contribuintes do SIMPLES NACIONAL percam competitividade e cessem suas atividades”. De sua óptica, a norma enfrentada, em relação às empresas optantes do Simples Nacional, onera os impostos a pagar, traz custos burocráticos e financeiros, encarece os produtos, dificulta o cumprimento de obrigações acessórias, aumenta os “custos de conformidade em um momento econômico de crise” e embarça 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.

13

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico <http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/> sob o número 10302744.

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)”.

14

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico <http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/> sob o número 10302744.

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

15

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves