

UNIVERSIDADE FEDERAL DO MARANHÃO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS
CURSO DE DIREITO

JULLYANE MORAES SILVA

**DOS ASPECTOS POLÊMICOS GERADOS PELO ICMS NAS OPERAÇÕES E
PRESTAÇÕES DESTINADAS A CONSUMIDOR FINAL**

São Luís

2016

JULLYANE MORAES SILVA

**DOS ASPECTOS POLÊMICOS GERADOS PELO ICMS NAS OPERAÇÕES E
PRESTAÇÕES DESTINADAS A CONSUMIDOR FINAL**

Monografia submetida ao Curso de Direito da
Universidade Federal do Maranhão – UFMA, como
parte dos requisitos para obtenção do grau de Bacharel
em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Eliud José Pinto da Costa

São Luís

2016

JULLYANE MORAES SILVA

**DOS ASPECTOS POLÊMICOS GERADOS PELO ICMS NAS OPERAÇÕES E
PRESTAÇÕES DESTINADAS A CONSUMIDOR FINAL**

Monografia submetida ao Curso de Direito da
Universidade Federal do Maranhão – UFMA, como
parte dos requisitos para obtenção do grau de Bacharel
em Direito.

Aprovado em: _____/_____/_____

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Eliud José Pinto da Costa (Orientador)

Universidade Federal do Maranhão - UFMA

1º Examinador

Universidade Federal do Maranhão - UFMA

2º Examinador

Universidade Federal do Maranhão – UFMA

Dedico o presente trabalho a Deus, à minha Família, ao Curso de Direito, ao Orientador deste trabalho, amigos e a todos que contribuíram diretamente ou indiretamente para a construção deste projeto.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, por seu cuidado e amor, que renovou minhas forças e me permitiu trilhar esta jornada;

Aos meus pais, exemplos e companheiros constantes. Pelo incentivo, nos dias dias agitados. Pelo consolo, nos momentos de fraqueza. Pelo amor, em todo tempo. Meus guias e direcionadores, que não se cansam em demonstrarem que o meu aperfeiçoamento é uma caminhada necessária, constante e diária;

Aos meus irmãos, pelo carinho e orientação. Esta jornada não seguiria o seu curso sem a presença de vocês, contribuindo cada dia para o meu futuro;

Ao meu amor, pela paciência, companhia e desvelo;

A toda a minha família e amigos por cada incentivo e auxílio antes, durante e após a realização plena deste projeto;

Aos Professores que durante este curso compartilharam seus ensinamentos e trouxeram a mim transformação;

E, de forma especial, ao Professor Eliud Costa, brilhante Mestre, pelas inesquecíveis lições empenhadas.

Minha eterna gratidão.

“A sabedoria é a coisa principal; adquiere, pois, a sabedoria; sim, com tudo o que possuis adquiere o entendimento.

Estima-a, e ela te exaltará; se a abraçares, ela te honrará.”

RESUMO

A presente monografia tem como objeto tema discussões deveras levantadas no Direito Tributário Brasileiro acerca do ICMS nas operações e prestações destinadas a consumidor final. O objetivo deste trabalho é contribuir para o entendimento das polêmicas quanto a norma constitucional de 1988, contexto e evoluções que fomentaram as disputas por receita tributária e ainda sobre a promulgação da Emenda Constitucional 87/2015 e os questionamentos levantados após a sua entrada no ordenamento jurídico. Buscou-se um estudo sob à luz das normas jurídicas constitucionais e legais brasileiras, bem como apontamentos doutrinários e afiliações jurisprudenciais. Para tanto, parte-se de uma análise geral sobre o ICMS; examinam-se as mudanças relevantes do comércio brasileiro, sobretudo o desenvolvimento do comércio eletrônico e as disputas fiscais entre os Estados e na sequência, estabelece-se um estudo sobre a Emenda Constitucional e seus aspectos mais relevantes, apontando as críticas e alterações propostas mesmo após a produção de seus efeitos.

Palavras-chave: ICMS. Comércio. Eletrônico. Emenda.

ABSTRACT

The present monograph deals with discussions raised in the Brazilian Tax Law about ICMS in operations and services for the final consumer. The objective of this work is contribute to the understanding of controversy as the 1988 constitutional norm, the context and developments that fomented disputes by tax revenue and also on the enactment of Constitutional Amendment 87/2015 and questions raised. The study is based under the light of Brazilian constitutional and legal norms, as well as doctrinal notes and jurisprudential affiliations. For that, a general analysis of ICMS is build; the relevant changes in Brazilian commerce are examined, especially the development of e-commerce and tax disputes between states, and the study of the Constitutional Amendment is established with the most relevant aspects of it, pointing out the criticisms and alterations proposed even after the amendment start to produce effects.

Keywords: ICMS. *E-Commerce*. Amendment.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT	- Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI	- Ação Direta de Inconstitucionalidade
CONFAZ	- Conselho Nacional de Política Fazendária
COTEPE	- Comissão Técnica Permanente
DAE	- Documento de Arrecadação Estadual
DIFAL	- Diferencial de Alíquotas
EC	- Emenda Constitucional
FCP	- Fundo de Combate à Pobreza
GNRE	- Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais
ICM	- Imposto sobre Circulação de Mercadorias
ICMS	- Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPEA	- Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPVA	- Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores
ITCMD	- Imposto de Transmissão Causa Mortis ou Doação
IVC	- Imposto sobre Vendas e Consignações
OAB	- Ordem dos Advogados do Brasil
STF	- Supremo Tribunal Federal
TD	- Texto para Discussão

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
2	BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DO ICMS	12
2.1	Das considerações históricas	12
2.2	A constituição de 1988 e o ICMS	14
2.3	Dos princípios constitucionais tributários do ICMS	15
2.4	Do ICMS	18
2.4.1	Competência.....	18
2.4.2	Sujeito ativo e sujeito passivo.....	18
2.4.3	Fato gerador.....	19
2.4.4	Base de cálculo e alíquotas.....	21
3	DAS OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES INTERESTADUAIS A CONSUMIDOR FINAL	23
3.1	Do regime de recolhimento determinado pela CRFB/88	23
3.2	Do <i>E-Commerce</i>	24
3.2.1	Da significação e desenvolvimento.....	24
3.2.2	Dos efeitos para a tributação de ICMS nas operações interestaduais para consumidor final.....	25
3.3	Do protocolo de ICMS 21/2011	29
4	DA EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015	36
4.1	Da tributação determinada	36
4.2	Da partilha de ICMS do ADCT	39
4.3	Do convênio 93/2015	40
4.4	Da análise à EC 87/2015	42
4.4.1	Considerações positivas.....	42
4.4.2	Dos aspectos críticos.....	43
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	45
	REFERÊNCIAS	46

1 INTRODUÇÃO

O ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) consiste no imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Tem sua fundamentação na Constituição Brasileira, artigo 155, inciso II. Constituindo imposto essencial para a arrecadação dos Estados e Distrito Federal, propenso tornou-se a propagação de discussões centradas nesse imposto entre as unidades federativas do Brasil, sobretudo, no que tange à repartição da receita tributária.

Seguindo as transformações tecnológicas, o comércio é tomado de inovações, ganhando enfoque o desenvolvimento do mercado *e-commerce*. A instalação e aperfeiçoamento do comércio eletrônico (mercado *e-commerce*) destacaram as diferenças entre estados produtores e consumidores, vez que a produção de mercadorias ganha contornos mais consistentes entre os Estados mais economicamente desenvolvidos. Os demais estados tornaram-se potenciais consumidores de mercadorias produzidas em outros estados, fragilizando o comércio local. Esse contexto foi determinante para que a repartição tributária mais uma vez tomasse o centro de disputas jurídicas.

A redação do Artigo 155, da CRFB/88, quando da sua promulgação, determinava que em operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte de ICMS, o total do percentual do imposto a ser recolhido seria arrecadado para o Estado de origem. As polêmicas tomaram contornos mais excessivos quando o *e-commerce* tornou-se um meio comum e essas operações passaram a significar parcelas expressivas das receitas públicas. Apesar do fomento à economia que os Estados destinatários dessa operação proporcionavam, toda a renda auferida pelo imposto era tomada pela unidades remetentes, que em geral localizavam-se nas regiões Sudeste e Sul do Brasil.

O desequilíbrio fiscal ateou ainda mais a guerra fiscal e levou à diversas manobras, como o Protocolo de ICMS 21/2011, que veio a ser considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

A Emenda Constitucional nº 87/2015 surge nesse contexto, buscando dar novas diretrizes ao sistema tributário e à repartição do produto da tributação. Dando nova forma ao artigo 155 da Constituição Federal, representou um passo importante na tentativa de acompanhar as inovações do comércio e ao mesmo tempo distribuir as receitas em operações entre Estados em que no pólo passivo encontre-se como consumidor final os não contribuintes.

Considerando o arquétipo apresentado é que se desenvolve o presente trabalho.

O primeiro capítulo visa desenvolver um estudo objetivo acerca das principais diretrizes do ICMS, o contexto histórico que culminou com sua normatização, a sua abordagem pela Constituição da República de 1988, bem como os princípios que lhe são atinentes e pontos mais importantes para sua compreensão.

O segundo capítulo centra sua discussão no período abarcado desde a promulgação da CRFB/88 até 2015, evidenciando a conjuntura fiscal que propiciou a normatização da EC 87/2015. Propala a compreensão sobre o direcionamento dado anteriormente pela norma constitucional, os efeitos do *e-commerce* para a tributação de ICMS nos Estados e as tentativas de suplantar o favorecimento dado às regiões mais desenvolvidas da federação.

O terceiro capítulo empreende uma análise voltada à Emenda Constitucional 87 de 2015. Nele, aborda-se a tributação que passou a ser determinada a partir de então, o regime de transição disposto por um escalonamento de repasse do diferencial de alíquota e a normatização do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). Também nesse capítulo são proferidos as considerações positivas da entrada da emenda no Sistema Jurídico brasileiro e são apontados seus aspectos críticos e que propiciaram e ainda promovem discussões para o Direito Tributário.

A partir de todos os delineamentos necessários à compreensão do tema proposto e assentando por foco as operações destinadas a consumidor final, consigna-se apresentar a complexidade do ICMS, as evoluções comerciais e a necessidade do Legislativo em acompanhar as transformações e do Judiciário em solucionar as questões controversas, tendo-se por fim relevante auxiliar todos aqueles que manifestem interesse em buscar conhecimento sobre a problemática debatida.

2 BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DO ICMS

2.1 Das considerações históricas

O ICMS consiste no Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

Um melhor entendimento acerca deste imposto requer uma análise histórica acerca de sua instituição no âmbito do Direito Tributário Brasileiro. O ICMS é um aperfeiçoamento de dois impostos anteriormente cobrados no território nacional – IVC e ICM.

O IVC aportou por meio da Constituição de 1934, que estatuiu o Imposto sobre Vendas e Consignações, portando natureza mercantil. Reputava cada fase de circulação desde o produtor ao consumidor um fato gerador distinto, o que exigia para cada etapa, o imposto sobre a base de cálculo integral. Este percurso independente entre cada estágio de cobrança do tributo obstava que valores despendidos para a satisfação do valor do imposto em operações anteriores amortizasse o custo para o mesmo na operação consequente.

Baleeiro¹, ao dispor sobre o antigo imposto sobre vendas mercantis (IVC) expõe:

A receita fundamental dos Estados-Membros, a partir de 1936, quando entrou em execução, no particular, a discriminação de rendas da CF de 1934, foi o imposto de vendas e consignações. A União criara em 1923 (Lei nº 4.625, de 31.12.1922), com o nome 'imposto sobre vendas mercantis, um papel líquido e certo, com força cambial semelhante a das letras de câmbio e promissórias (Lei nº 2.044, de 1908), para facilidade de descontar nos bancos as faturas de vendas dos comerciantes e industriais, quando reconhecidos e assinados pelos compradores (art. 219 do Código Comercial). O Congresso as atendeu e foi instituída a emissão da duplicata da fatura para ser aceita pelos devedores, em troca do imposto de 0,3% (Rs 3\$ por conto de réis), não só nas vendas a prazo, mas também nas vendas a vista, registradas em livros próprios. Na época, ficaram conhecidas como 'contas assinadas' [...].

O ICM sucedeu o IVC por intermédio da Emenda Constitucional 18, de 01 de dezembro de 1965. Tratava-se de imposto que incidia exclusivamente sobre a circulação de mercadorias e inovava quanto ao IVC por aderir à qualidade da não cumulatividade. Sua legislação era centrada na União, o que restringia a atuação dos Estados nas diretrizes do imposto que lhes dava maior arrecadação.

Sobre esse momento de alteração do IVC para o ICM, Coelho² segue com

¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 367.

² COELHO, Sasha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994. p. 220-221.

propriedade:

Desde a Emenda nº 18/65 à Constituição de 46, após o movimento militar de 1964, quando se intentou, simultaneamente, a racionalização do sistema tributário (Emenda nº 18) e a codificação do Direito Tributário (CTN), que o ICM, agora ICMS, vem se apresentando como imposto problemático, tomado de enfermidades descaracterizantes. À época do movimento militar de 1964, receptivo às críticas dos juristas e economistas que viam no imposto sobre vendas e consignações dos Estados (IVC) um tributo avelhantado, 'em cascata', propiciador de inflação, verticalizador da atividade econômica, impeditivo do desenvolvimento da federação e tecnicamente incorreto, resolveu-se substituí-lo por imposto 'não-cumulativo', que tivesse como fatos jurídicos não mais 'negócios jurídicos', mas a realidade econômica das operações promotoras da circulação de mercadorias e serviços, no país, como um todo. Destarte, surge o ICM, não-cumulativo, em lugar do IVC cumulativo. A ideia era tomar como modelo os impostos europeus sobre valores agregados ou acrescidos, incidentes sobre bens e serviços de expressão econômica, os chamados IVAS.

No mesmo rumo, Baleeiro³ preleciona:

[...] o Brasil introduziu na Constituição o princípio da não-cumulatividade, com a Reforma Constitucional nº 18, de 1965, embora já o tivesse adotado, em legislação ordinária, no imposto de consumo; a Comunidade Econômica Européia adota o imposto sobre o valor adicionado como projeto de sua primeira diretriz, finalmente aprovada pelo Conselho em 1967, sendo paulatinamente implementada por seus membros; [...] A partir do final dos anos 60, também esse tipo de tributo sobre vendas líquidas se difunde por toda a América Latina [...].

O ICMS então surgiu no Cenário Constitucional Tributário com a promulgação da Constituição de 1988. A Carta Magna ampliou a incidência do imposto de competência Estadual ao acrescentar serviços que se submeteriam às suas diretrizes de incidência. A partir de 1989, a prestação de transporte entre estados ou municípios e a comunicação deslocaram-se da competência da União para os Estados.

Os impostos especiais de competência federal e incidência única relativos à combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos, energia elétrica e minerais, por seu turno, foram extintos, e as operações relacionadas ao mesmos, conjuntamente aos serviços, incorporaram o campo de incidência do ICMS.

Impende aludir que, Harada⁴ tece comentários veementes sobre a inclusão de serviços à regra de incidência do ICM, por assim expor:

O antigo ICM sofreu profundas modificações na Constituição de 1988, que o convolou em ICMS, incorporando os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, antes de competência impositiva federal. Dessa

³ BALEEIRO, op. cit., p.368.

⁴ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p.427.

forma, o seu fato gerador ficou bastante ampliado, não se limitando às hipóteses definidas no art. 1º do Decreto-Lei nº 406, de 31-12-1968, que não mais vigora. Agora abrange operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que essas operações e prestações se iniciem no exterior, atingindo, inclusive, importação de produtos destinados a consumo ou para integrar o ativo fixo.

Em que pese colacionar o ICM e o ICMS, a seletividade é princípio comum entre os dois e renovou sua manutenção ainda com a Carta Magna de 1988. O princípio da seletividade é que se opõe deste em relação àquele. O Artigo 155, parágrafo 2º, inciso III da Constituição da República inovou em relação ao imposto antecedente ao permitir a gradatividade das alíquotas conforme a essencialidade do bem, mercadoria ou serviço.

Hodiernamente, o ICMS declina papel fundamental para a arrecadação de receita pública nos Estados e Distrito Federal. Em 2013 o então Secretário-Executivo interino do Ministério da Fazenda, Dyogo Oliveira⁵, afirmou que o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) se tratava do principal imposto do país, porque à época, gerava receita de R\$ 320 bilhões por ano, sendo maior que o Imposto de Renda.

Essa essencialidade de receita tornou propenso o firmamento de discussões acirradas entre os Estados, sobretudo, no campo da repartição da receita tributária. A arrecadação do imposto delimita importantes contornos dos orçamentos regionais e em razão disso, cada ente esboça incentivo e formas atrativas para obtenção do mesmo, por meio de mecanismos de desonerações fiscais, direta ou indiretamente ligadas ao imposto.

2.2 A constituição de 1988 e o ICMS

A Carta Constitucional Brasileira prevê o ICMS em seu artigo 155, *in verbis*:

Artigo 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3/93 – DOU de 18.03.1993)⁶.

A Constituição Federal consta uma abordagem destrinchada sobre a tributação de ICMS, destinando doze incisos do parágrafo 2º deste mesmo artigo para abordar sobre este

⁵ PORTAL BRASIL. ICMS é o principal imposto do país, diz Dyogo Oliveira. Entrevista publicada em 08.10.2013. **Economia e Emprego**, 2013. Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2013/10/icms-e-o-principal-imposto-do-pais-diz-secretario-executivo>>. Acesso em: 18 jan. 2016,

⁶ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc87.htm>. Acesso em: 10 nov. 2016.

imposto, instrução obrigatória ao legislador infraconstitucional. O renomado autor Machado⁷ lapida o entendimento expendido ao acrescentar:

O legislador infraconstitucional fica também atrelado ao disposto no art. 146, inciso III. Segundo o referido dispositivo cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. Nos termos da alínea “a”, essas normas gerais envolvem “a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”. Portanto, o legislador estadual, ao definir os fatos geradores da obrigação de efetuar o pagamento do ICMS, fica limitado por essa norma atributiva de competência. A lei complementar desempenha um papel delimitativo da área factual expressada na norma constitucional, suprimindo, tanto quanto possível, a possibilidade de desarmonia entre as várias leis estaduais que definem a hipótese de incidência tributária do ICMS.

A União poderá excepcionalmente legislar acerca do ICMS, em se tratando de territórios federais. Embora sejam ausentes na construção federativa atual, a Carta Magna concede sua criação por meio de seu artigo 18, reservando à União a competência para intuir e exigir o ICMS nestas limitações, conforme dita o artigo 147 da mesma.

2.3 Dos princípios constitucionais tributários do ICMS

O arquétipo do ICMS deve se conformar aos princípios constitucionais gerais tributários. Outrossim, merece ser trazido à baila dois princípios que lhe são próprios, enfatizados pelo dispositivo da Constituição para as operações tributadas pelo imposto estadual. Sobre tal aspecto, os princípios da Não Cumulatividade e da Seletividade escudam as operações relativas ao ICMS.

O princípio da Não Cumulatividade é exposto pela CRFB/88, em seu artigo 155, § 2º, I:

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

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;⁸

O ICMS consiste em tributo plurifásico, cujo fato gerador se repete em etapas sucessivas. Em uma tributação cumulativa, cada estágio é considerado de forma independente, e o que se tributou na operação anterior não se permite compensar na fase

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos Fundamentais do ICMS**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999. p.23.

⁸ BRASIL, op. cit.

posterior, culminando vasta oneração do produto.

A não cumulatividade, que foi aspecto diferencial do IVC para o ICM, renovou sua manutenção na Constituição da República de 1988, e o ICMS, tornou-se expressivamente, um imposto não cumulativo. Sob este prisma, o respeitável autor Sabbag⁹ perfilha comentários ao asseverar que:

O ICMS será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e o de comunicação com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. Podemos, ainda, entender a regra constitucional da não cumulatividade como o postulado em que o imposto só recai sobre o valor acrescentado em cada fase da circulação do produto, evitando assim a ocorrência do chamado efeito “cascata”, decorrente da incidência do *imposto sobre imposto, ou sobreposição de incidências*.

Trata-se de um sistema de compensação em que se equipondera do tributo devido na saída o que se já recolheu nas operações antecedentes. Sobre o acima expandido, Sabbag¹⁰ ratifica:

Do ponto de vista econômico, pode-se afirmar que o Princípio se refere à incidência do valor agregado em cada operação. Do ponto de vista jurídico, por seu turno, o ICMS atua pelo mecanismo da “compensação”. Não se trata, todavia, de “compensação tributária”, pois os créditos não são líquidos e certos, cuida-se de compensação financeira, em que apenas descritivamente se compensam créditos e débitos. É a compensação pelo sistema Tax on Tax, em que se abate do débito gerado na saída o crédito correspondente ao imposto cobrado na entrada. Difere, pois, do sistema Tax on Base, em que se compensam as incidências anteriores pela comparação entre as respectivas bases de cálculo.

A seletividade, por sua vez, vem disposta no artigo 155, § 2º, III, que aduz que o ICMS poderá ser seletivo, conforme a essencialidade das mercadorias ou serviços. O princípio assinala que produtos e serviços indispensáveis serão tributados por meio de alíquotas diferenciadas em relação àqueles cogitados supérfluos, findando em gravame maior para estes. É meio de distribuição da carga tributária fundada na essencialidade do bem de consumo, distinguindo bens que são para a subsistência e superexistência. A finalidade é uma Justiça Distributiva, em que a carga tributária é espargida sobre a massa consumidora para que dispense menos imposto por seu consumo necessário.

É de todo oportuno gizar as palavras do ilustre Tilbery¹¹ acerca da essencialidade:

⁹ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4 ed. Saraiva. São Paulo, 2012. p. 1070.

¹⁰ Ibid.

¹¹ MELO, José Eduardo Soares. **ICMS: teoria e prática**. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012. p. 358-359.

12.6 – o conceito de ‘essencialidade’ não deve ser interpretado estritamente para cobrir apenas as necessidades biológicas (alimentação, vestuário, moradia, tratamento médico), mas deve abranger também aquelas necessidades que sejam pressupostos de um padrão de vida mínimo decente, de acordo com o conceito vigente da maioria.

12.7 – Consequentemente, os fatores que entram na composição das necessidades essenciais variam de acordo com o espaço (conforme países e regiões) e o tempo (grau de civilização e tecnologia).

12.9 – Em um país, que se encontra em fase avançadíssima de desenvolvimento, como é o caso do Brasil, a imposição seletiva sobre o consumo em função da essencialidade é um instrumento para frear o consumo de produtos indesejáveis ou ao menos necessários, para liberar forças para investimentos merecedores de apoio, constitui instrumentalidade para nivelar diferenças excessivas no consumo de diversas classes em diversificadas zonas e alcançar a meta de distribuição de rendas e maior aproximação da Justiça Fiscal.

Em que pese o termo usado pela Constituição Federal de que o ICMS “poderá ser seletivo”, muito se discutiu nas Cortes superiores a condição deste como mero princípio orientador, que não impunha ao legislador estadual sua adoção. A discussão ganhou linhas aclaradas, sobretudo nas teses de defesa em ações relacionadas às tributações exorbitantes de ICMS nas contas de Energia Elétrica.

É necessário não perder de vista a posição que a jurisprudência pátria vem assumindo diante da matéria “*sub examine*”, conforme se desprende da ementa¹² abaixo transcrita:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. SERVIÇO DE ENERGIA ELÉTRICA E DE TELECOMUNICAÇÕES. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA. PRINCÍPIO DE SELETIVIDADE. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO ÓRGÃO ESPECIAL DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. I – Não obstante a possibilidade de instituição de alíquotas diferenciadas, tem-se que a capacidade tributária do contribuinte impõe a observância do princípio da seletividade como medida obrigatória, evitando-se, mediante a aferição feita pelo método da comparação, a incidência de alíquotas exorbitantes em serviços essenciais [...] (STF - RE: 634457 RJ, Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Data de Julgamento: 05/08/2014, Segunda Turma, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-157 DIVULG 14-08-2014 PUBLIC 15-08-2014).

Com efeito, é ancilar o entendimento jurisprudencial sobre a seletividade do ICMS, que excetua a não aplicação deste princípio apenas sob fundamento pontual e comprovando ser em prol da coletividade.

¹² Id. Supremo Tribunal Federal – STF. **RE: 634457 RJ**. Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Data de Julgamento: 05/08/2014, Segunda Turma, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-157 DIVULG 14-08-2014 PUBLIC 15-08-2014. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25232430/agreg-no-recurso-extraordinario-re-634457-rj-stf/inteiro-teor-133959866>>. Acesso em: 16 jan. 2017.

2.4 Do ICMS

2.4.1 Competência

Trata-se de imposto de competência estadual, juntamente com o IPVA (Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores) e o ITCMD (Imposto de Transmissão Causa Mortis ou Doação).

Embora esteja na competência dos Estados e Distrito Federal, gera receita aos Municípios por meio do repasse. A Constituição da República assim externa em seu artigo 158:

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal¹³.

Isto posto, um quarto ($\frac{1}{4}$) do recebível, que equivale a 25% (vinte e cinco por cento) da arrecadação dos Estados com o ICMS, deve ser repassado aos Municípios sob dois critérios. Mínimo de três quartos ($\frac{3}{4}$) da receita se submete ao Sistema Proporcional, que equipara o repasse ao ICMS gerado no próprio Município, compensando aqueles que dispensam despesas e incentivam de forma efetiva o comércio. Até um quarto ($\frac{1}{4}$) do ICMS se submete ao critério Discricionário, de modo que o Estado poderá por meio de lei avaliar e dispor dos critérios para o repasse, desde que não exclua nenhum Município.

2.4.2 Sujeito ativo e sujeito passivo

Para o ICMS, figura como sujeito ativo os Estados e o Distrito Federal, e excepcionalmente a União, no caso de criação de territórios federais. (Art. 155, II, 147, CRFB/88).

¹³ BRASIL, op. cit.

Para o sujeito passivo, a Carta Magna resignou a definição de contribuintes para Lei Complementar, conforme preceitua o art. 155, § 2º, inc. XII, alínea “a”, CRFB/88. Nas diretivas da Lei Complementar 87/96, art. 4º, compreende-se como contribuintes do ICMS:

- a) Pessoas que pratiquem operações relativas à circulação de mercadorias;
- b) Prestadoras de serviços de transporte interestadual e intermunicipal;
- c) Prestadoras de serviço de comunicação;
- d) Importadoras de bens e mercadorias.

No âmbito da responsabilidade, Sabbag¹⁴ acrescenta:

[...] há a possibilidade de figurar no polo passivo da relação jurídica o responsável tributário, quando escolhido por lei para pagar o tributo, sem que tenha realizado o fato gerador (art. 121, parágrafo único, II, do CTN). A própria Constituição Federal, em seu art. 150, § 7º, admite o fenômeno da responsabilidade atinente ao ICMS, no contexto da substituição tributária progressiva ou “para frente” – escolha de uma terceira pessoa para recolher o tributo antes da ocorrência do fato gerador, em um nítida antecipação de recolhimento perante um fato gerador presumido.

[...] Impende destacar, no entanto, que, no âmbito do ICMS, é corriqueiro o fenômeno da Substituição Tributária Regressiva ou “para trás”, marcada pela ocorrência do fato gerador em um momento anterior ao pagamento do tributo, cuja efetivação fica postergada ou diferida.

[...] Tal fenômeno ocorre por conveniência do sujeito ativo (Fisco), que vê no responsável tributário (terceira pessoa escolhida por lei para pagar o tributo) alguém com maior aptidão a efetuar o pagamento do tributo, mesmo não tendo realizado o fato gerador.

A responsabilidade nomeia um terceiro vinculado ao fato gerador como o responsável exclusivo ou de forma supletiva pelo recolhimento do tributo. No caso do ICMS, a mesma pode se dar por substituição, em que desde a origem o terceiro responde pelo recolhimento em razão de norma prévia, embora não pratique o fato gerador.

2.4.3 Fato gerador

O ICMS tributa dois perfis distintos, incidindo sobre: Operações e Prestações. Nestes dois núcleos, a norma encontra seu fato típico.

Por operações entende-se a Circulação Jurídico-Econômica da mercadoria. Considera-se jurídica-econômica por se tratar de uma transferência de domínio ou mudança

¹⁴ SABBAG, op. cit., p. 1060-1061.

de titularidade. Empós as clarividentes lições do renomado autor Machado¹⁵:

A palavra “operação” deve ser relativa à circulação de mercadorias, mas não necessariamente uma operação de circulação. Significa dizer que não se requer que na operação ocorra a transferência de propriedade ou até mesmo da posse, mas que tenha relação com a circulação. Pode ocorrer a hipótese de uma mercadoria transitar da produção até o consumo e permanecer no patrimônio da mesma pessoa jurídica. O autor cita o exemplo da remessa de mercadoria.

Em consonância com os dizeres do douto Autor, há que se notar o que dispõe Carraza¹⁶, que em total corroboração ao acima expandido, propala:

Operação é o fato jurídico que faz nascer a obrigação de pagar o ICMS. Ela ocorre não só através da compra e venda, mais de outros negócios jurídicos, como a doação, a troca, dentre outros. Segundo esclarece, todos esses tipos de operações possibilitam a circulação de ICMS, sendo, deste modo, passíveis de tributação. Conclui que o ICMS deve ter por hipótese de incidência aquela operação jurídica, efetuada por comerciante, industrial ou produtor, que gera a circulação de mercadoria, ou seja, a transmissão de propriedade.

Para mercadorias, considera-se para sua avaliação e definição as mesmas diretrizes do ato mercantil: habitualidade, onerosidade e o fim lucrativo.

Pelo núcleo de prestações, há a inclusão do serviço de comunicação e do serviço de transporte. Serviço de comunicação entende-se ser aquele que viabiliza a interlocução. Conforme preceitua o artigo 2º, inciso III da Lei Complementar n. 87/96, submetem-se à incidência do imposto toda prestação de comunicação que seja onerosa, por qualquer meio, a especificar “[...] geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza”¹⁷.

O serviço de transporte, a seu turno, pode ser tributado tanto por ICMS, tanto por ISS, a depender da rota realizada. O transporte intramunicipal é de responsabilidade de tributação dos municípios por meio do ISS. Está, portanto, na competência dos Estados o transporte intermunicipal e interestadual, gozando de imunidade¹⁸ o serviço de transporte na exportação de serviço ou mercadoria e no faturamento por transporte aéreo de pessoas.

¹⁵ MACHADO, op. cit., p.26.

¹⁶ CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 36.

¹⁷ Id. Lei Complementar Nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 16 jan. 2017

¹⁸ Id. Supremo Tribunal Federal – STF. **ADI nº 1.600-8 – Rel. p/ o acórdão Min. Sydney Sanches – Plenário – j. 26.11.2001 – DJU 1 de 17.12.2001, p. 1 e DJU 1 de 20.6.2003**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=1600&processo=1600>>. Acesso em: 18 dez. 2016.

2.4.4 Base de cálculo e alíquotas

A base de cálculo consiste no quantitativo, na mensuração pecuniária sobre o qual deverá incidir o tributo. No dizer sempre expressivo do preclaro Melo¹⁹, se assevera:

No caso específico do ICMS, a base de cálculo deve representar a quantificação compreendida na “operação mercantil”, e na “prestação de serviços de transporte interestadual/intermunicipal, e de comunicação”, ou seja, o valor das mercadorias e o preço dos serviços, respectivamente.

Relativamente às operações com “mercadorias”, aplicam-se as regras da LC 87/96 estabelecendo o valor da operação (art. 13, I), na saída de mercadoria do estabelecimento, na transmissão de mercadorias depositadas em armazém/depósito fechado, e na transmissão de sua propriedade.

Na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, a base de cálculo é o preço do serviço (LC 87/96, art. 13, II), face o que o ICMS não incide sobre serviços gratuitos, demandando sempre onerosidade, reveladora de capacidade contributiva.

No fornecimento de de alimentação e bebidas, a base será o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço (art. 13, II), enquanto nos serviços de transporte/comunicação será o preço do serviço (art. 13, III); e no fornecimento de mercadorias com prestação de serviços, o valor da operação, ou o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada (art. 13, IV, a e b).

Relacionado à base de cálculo, têm-se a alíquota, o fator responsável por determinar a parcela da riqueza revelada no fato gerador e mensurada pela base de cálculo que será expropriada para o pagamento do tributo. É a alíquota que realiza o balanceamento da intensidade da carga tributária. A sua aplicação inadequada pode produzir efeito confiscatório no tributo, que, portanto, é vedado pela Constituição Federal.

O regime de alíquotas no ICMS engloba três vertentes: as operações internas, as operações interestaduais e as de importação.

Nas operações internas, fornecedor e adquirente encontram-se no mesmo estado, sendo as alíquotas para as operações determinadas pelo legislador estadual, resguardados os limites constitucionais. Dentro dos parâmetros principiológicos deverá observar o Princípio do Não Confisco e da Seletividade.

Nas determinações do art. 155, § 2º, VI, CRFB/88, a alíquota interna não poderá ser menor que a alíquota interestadual, que será determinada por resolução pelo Senado Federal, como forma de não gerar discriminação com o consumidor longínquo e ainda de não desestimular a venda interestadual. Apenas se faz exceção à regra por deliberação do CONFAZ, que poderá propor alíquota interna inferior à interestadual.

O Senado Federal também pode fixar alíquotas máximas para o ICMS, desde que fundamentado pela resolução de conflito específico que envolva interesse de Estado (art. 155,

¹⁹ MELO, op. cit., p. 236.

§ 2º, V, b).

Nas Operações de Importação o adquirente realiza operação com fornecedor em país alheio ao Brasil, cabendo neste caso, o recolhimento, ao Estado em que se encontra, ainda que a mercadoria tenha transcorrido outros Estados antes de atingir seu destino final.

Nas operações interestaduais, as alíquotas variam entre 4%, 7%, 12%, 17% ou 18%.

- a) Alíquota de 4%: em se tratando de mercadoria importada que o tenha sido de forma direta ou adquirida que não tenha similar nacional;
- b) Alíquota de 7%: Em se tratando de mercadorias ou serviços destinados ao Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Espírito Santo;
- c) Alíquota de 12%: Em se tratando de mercadorias ou serviços destinados ao Sul e Sudeste, á exceção do Espírito Santo;
- d) Alíquota de 17% ou 18%: Em se tratando de importações.

Para as operações interestaduais, ainda cumpre enfatizar sobre o Diferencial de Alíquotas (DIFAL). O DIFAL ou Diferencial de Alíquota do ICMS (diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual do Estado de remetente) é um instrumento de incidência das alíquotas por meio do qual se protege a competitividade do estado destinatário de mercadoria ou bem cuja origem na operação tenha se dado em outro estado. Através dele se iguala a alíquota aplicada no produto em operação interestadual à alíquota aplicada nas operações internas.

Seu estabelecimento foi definido pelo próprio legislador constituinte (artigo 155, § 2º, VII e VIII, CF/88) uma vez que há diferenças entre as alíquotas internas e as interestaduais. Logo, em operações em que as mercadorias fossem destinadas ao ativo imobilizado e uso e consumo do destinatário, o ICMS seria recolhido por meio da incidência da diferença das alíquotas. A Emenda Constitucional 87/2015 trouxe nova vertente para as operações interestaduais destinadas a consumidor final, determinando um único regime de diferencial de alíquotas, tanto relacionado às operações entre contribuintes habituais, tanto relacionados a mercadorias destinadas a não contribuintes.

Até 2015, a Carta Magna apenas previa o DIFAL para as operações destinadas a consumidor final que fossem contribuintes de ICMS. A partir da Emenda Constitucional 87/2015, o DIFAL se estendeu, para essas operações, também aos não contribuintes.

3 DAS OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES INTERESTADUAIS A CONSUMIDOR FINAL

A determinação do regime de recolhimento de ICMS constata formas de estabelecer equilíbrio nas relações de comércio e serviços, bem mais que isso, encetar o controle da denominada “Guerra Fiscal”. A Constituição de 1988 estabelecia para a determinação do recolhimento perfis de operação, de modo que cada operação perfazia um regime para que se decorresse a incidência da alíquota e recolhimento do tributo. Assim dispo, em se tratando de operações de mercadorias e alguns serviços, há possibilidade de três vertentes para que o tributo incida, especificando-se: Operações Internas e Interestaduais, podendo ocorrer ainda em âmbito internacional. Sobre as Operações Interestaduais destinadas a consumidor final pretende-se estabelecer uma análise mais detalhada.

3.1 Do regime de recolhimento determinado pela CRFB/88

O regime de recolhimento de ICMS para as operações destinadas à consumidor final obedece aos preceitos da Carta Magna, sob direcionamento do art. 155, §2º, VII e VIII. A Constituição de 1988, inicialmente, determinou dois regimes de recolhimento do ICMS nessas operações interestaduais em conformidade aos sujeitos envolvidos à operação de mercadorias – contribuinte e não contribuinte.

Nas operações destinadas à consumidor final, haveria um regime quando realizadas entre contribuintes habituais, e haveria outro para aquelas realizadas entre contribuintes habituais e não habituais.

As operações para consumidor final com contribuintes localizados em estados diferentes promoveria a repartição no recolhimento do imposto, de modo que ao Estado fornecedor caberia o encargo pelo ICMS equivalente à alíquota interestadual e ao Estado destinatário se disporia a diferença entre sua alíquota interna e a interestadual utilizada para a venda na origem (DIFAL). A razão do DIFAL era exatamente equiparar fornecedores de outros Estados ao fornecedor local, ao incidir no produto de origem longínqua a mesma alíquota que incide internamente.

Para as operações envolvendo contribuinte habitual e contribuinte não habitual ou não contribuinte, a Constituição apenas deliberava que todo o recolhimento de ICMS se sucederia no Estado de origem. A despreocupação da norma constitucional com esta espécie de trâmite comercial se justificava por se tratar de um perfil operacional bastante incomum

em 1988.

Para esse período, as empresas eram os sujeitos comuns e quase exclusivos nas transações entre estados, e o consumidor final não contribuinte preferia a mercadoria adquirida em sua localidade. A tecnologia ainda pouco encaminhada para o comércio impossibilitava que mercadorias em pequena quantidade circulassem pelo país, e a pouca arrecadação que gerava não impulsionava grandes discussões no âmbito tributário estadual.

3.2 Do *E-Commerce*

3.2.1 Da significação e desenvolvimento

O *E-Commerce* foi a denominação dada ao comércio eletrônico, ocorrendo quando as operações de comércio se dão em ambiente virtual, ou não presencial, quer por meio de internet, telemarketing ou showroom. Assim²⁰:

Caracteriza-se no processo de compra, venda e troca de produtos, serviços e informação através da rede mundial de computadores – a Internet, podendo incluir ainda a prestação de serviços ao cliente, a colaboração entre parceiros de negócios e a condução de transações eletrônicas dentro da organização. As operações podem ser efetuadas entre empresas, ou B2B (*business-to-business*), ou entre empresas e consumidores, chamadas de B2C (*business-to-consumer*).

Não se tem a certa determinação acerca do período que surgiu, mas sabe-se que está atrelado ao desenvolvimento dos meios de comunicação, sobretudo a Internet. O acesso cada vez mais amplo a esses meios de comunicação permitiu que se interligasse pessoas em diferentes localidades, conhecimento e informação. O comércio, portanto, não se fez diferente.

Assim como a comunicação e as relações interpessoais passaram a estender seus limites, o comércio acompanhou as inovações. Na geração que exalta o tempo bem gasto, tornou-se lema para firmar uma nova vertente de relações comerciais a comodidade, melhor preço e qualidade. Uma diversificação de possibilidades que não se restringe aos produtos oferecidos no local e não exige do seu adquirente deslocamento.

Por meio da criação de ambientes virtuais, empreendedores dispensaram ambientes físicos por sua exclusividade. Lojas físicas, por seu lado, estenderam a disposição dos seus produtos para os meios não presenciais, onde prescinde das obrigações contratuais de

²⁰ Id. Ministério da Fazenda. **O Brasil e o comércio eletrônico**. Brasília (DF): Secretaria da Receita Federal, 2001. p. 19.

trabalho. Nesse diapasão, Souza²¹ obtempera:

[...] uma loja online pode comercializar 24 horas por dia, inclusive fora de dias úteis, e suas mercadorias podem ficar disponíveis para o mundo inteiro. Nessa modalidade de comércio há uma relevante redução de custos com aluguel, decoração, funcionários e outras despesas fixas de um estabelecimento tradicional.

Para produtores, distribuidores e revendedores, permitiu-se oferecer por todo o Brasil seus produtos, de modo que o consumidor poderia ter acesso a mercadorias de qualidade e sofisticação superiores, ou melhores adequadas à sua condição de compra - facilidade em pesquisa sobre mercado, bem como obtenção de produtos ausentes ou raros em sua proximidade.

Todo esse avanço às portas se estendeu para aquele que não desejava comercializar ou dispor de determinados bens em grande quantidade, mas apenas optou pelo novo caminho proporcionado pela tecnologia, sob o fundamento de mais cômodo, qualificado e barato.

3.2.2 Dos efeitos para a tributação de ICMS nas operações interestaduais para consumidor final

A opção pelo comércio eletrônico tornou-se cada vez mais aceitável e acessível aos brasileiros. Essa predileção ganhou usuários e provocou conflitos escavos para o Direito Tributário, uma vez que, operações ínfimas passaram a representar grandes parcelas da movimentação de renda do comércio e, – conseqüentemente, deu novos rumos para a tributação.

Segundo dados do Mercosul²², em 2010 foram movimentados R\$ 25 bilhões em comércio eletrônico no bloco, o que equivale a 66% do total de produtos comercializados pela internet na América Latina. Só no Brasil foram R\$ 17 bilhões. Já em 2013²³, só no Brasil o comércio eletrônico movimentou R\$ 28,8 bilhões. Em 2014²⁴, as vendas somaram um total de

²¹ SOUZA, Leonardo Nunes. **Tributação e desenvolvimento econômico: o ICMS e seu impacto nas operações interestaduais**. 2015. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/tributa%C3%A7%C3%A3o-e-desenvolvimento-econ%C3%B4mico-o-icms-e-seu-impacto-nas-opera%C3%A7%C3%B5es-interestaduais>> Acesso em: 06 jan. 2017.

²² G1. **Mercosul prepara regulação comum para comércio eletrônico**. 2011. Disponível em: <<http://g1.globo.com/tecnologia/noticia/2011/12/mercossul-prepara-regulacao-comum-para-comercio-eletronico.html>>. Acesso em: 27 dez. 2016.

²³ RELATÓRIO WEBSHOPPERS. 29. ed. Ebite, 2014. p. 08.

²⁴ RELATÓRIO WEBSHOPPERS. 31. ed. Ebite, 2015. p. 08

R\$ 35,8 bilhões e em 2015²⁵, o faturamento do comércio eletrônico já alcançava a faixa de R\$ 41,3 bilhões.

A impulsão do comércio eletrônico trouxe à discussão o preceito constitucional que determinava nas operações interestaduais entre contribuintes habituais e não contribuintes, sendo este último o adquirente e consumidor final, o recolhimento total do ICMS para o Estado de Origem. A realização constante dessas operações transformou a arrecadação do imposto para os Estados, intensificando as disputas pela receita e aprofundando as diferenças entre as regiões do país.

Em se tratando de produção e consumo, sabe-se que as regiões brasileiras são claramente divididas em pólos predominantemente produtores e consumidores. As regiões Sul e Sudeste são as regiões em que prepondera a produção, por seus parques industriais, instalações tecnológicas avançadas, maior dinamicidade econômica e avanço comercial.

As regiões Norte, Nordeste e Centro – Oeste, por sua vez, são grandes pólos de consumo. Retratar as adversidades referenciadas nessas regiões é uma tese bastante longa, mas de forma objetiva, uma construção histórica desprivilegiada, sérios problemas sociais, dificuldades com planejamento territorial e ainda instabilidades políticas são vicissitudes que lhes são atinentes. Se comparadas com Sul e Sudeste, são menos desenvolvidas tecnologicamente, com parques industriais restritos e produção de qualidade inferior.

A expansão do *e-commerce* não foi equânime para todas as regiões, dado a posição desigual em que historicamente já se estavam amparadas. Com o aprimoramento da produção nas regiões Sul e Sudeste e sua tecnologia avançada, os demais Estados passaram a perder consumo e conseqüentemente, arrecadação do imposto. Foi uma abstenção da produção local por aquela disposta “online”. Não é incomum que consumidores, ainda que tendo lojas físicas em sua cidade, optem por comprar sua mercadoria na mesma loja, só que em ambiente virtual. Nessa esteira, Souza²⁶ ministra:

[...] remanesce o problema da desigualdade de distribuição espacial das empresas praticantes de comércio eletrônico, que resulta em deslocamento de receita tributária de estados consumidores para produtores. Mesmo entre estados do sudeste existe considerável desigualdade a favor do Estado de São Paulo no que diz respeito ao número de estabelecimentos com vendas pela internet. Além da questão quantitativa, existe também o aspecto qualitativo de que dificilmente uma loja online seja exclusivamente uma loja virtual e não seja também uma loja física em seu centro de distribuição. Sendo assim, lojas de centros econômicos maiores e mais dinâmicos tendem a se sobressair sobre seus demais concorrentes nacionais. Essa situação enseja eliminação de intermediários locais no comércio, que não é sequer

²⁵ RELATÓRIO WEBSHOPPERS. 33. ed. Ebite, 2016. p. 15

²⁶ SOUZA, op. cit., p.21-22.

recompensada por uma maior arrecadação dos governos locais. Pelo contrário, estes são duplamente penalizados pela fragilização de seu comércio e pela redução de arrecadação.

Faz-se mister trazer à colação ainda as considerações de Alexandria e Carvalho²⁷, que asseveram:

A partir do ano de 2002 as vendas interestaduais a consumidor final, não contribuinte do ICMS, vêm crescendo e é uma tendência de não parar de crescer, isso faz com que os demais Estados consumidores transfiram renda para os Estados onde inicia a operação da mercadoria, fato esse que fomenta mais a desigualdade, no que se diz respeito à distribuição de riquezas, entre os Estados da Federação. A maioria dos Estados da Federação transferem riquezas para uma minoria nestas operações de comércio eletrônico.

Em 2011, Kubota e Milani²⁸ desenvolveram um Texto para Discussão – TD 1585 – sob resultados de Estudo desenvolvidos pelo IPEA (Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada) acerca dos efeitos do *e-commerce* na economia brasileira. Algumas colocações do estudo que se basearam em dados recolhidos em 2007 são de modo importante para tornar fática as proposições supramencionadas:

Em termos regionais, constatamos que o Sudeste é a região que concentra o maior número de empresas que adotam a prática de comércio eletrônico, totalizando 575. Esse número representa 64,75% das rmas atuantes nesta prática no país, muito embora apenas 2,70% das empresas da região adotem o comércio eletrônico. Mesmo que o percentual regional de rmas que aplicam esse tipo de comércio seja pequeno para o Sudeste, este ainda supera as demais regiões do país. O maior número de empresas praticantes do comércio eletrônico nessa região pouco surpreende, haja vista que o principal contingente de rmas do setor de comércio está concentrado nessa região. Das 38.399 empresas entrevistadas, 21.288 encontram-se na região Sudeste, o que representa 55,52% de todas as rmas do país. As empresas da região Norte são aquelas que apresentam a menor participação nacional em termos do comércio eletrônico: de 2,36%, ao passo que, em relação ao total das rmas dessa região, o percentual de praticantes desse tipo de comércio é de 1,72%, superando o menor índice de participação regional que é o da região Nordeste.

Por meio dos dados apresentados, demonstra-se que o Sudeste concentrava as empresas que aderiram ao comércio eletrônico. Sua ampla participação nacional é exatamente o que contribui para que se sobreponha sobre as demais regiões e detenha a maior parte da arrecadação do imposto.

²⁷ ALEXANDRIA, Francisco Carlos de; CARVALHO, Sérgio Silva de. **A repartição do ICMS nas vendas pela internet**. Como adequar os princípios constitucionais aos tempos de comércio eletrônico. 2011. s.p. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/18734/a-reparticao-do-icms-nas-vendas-pela-internet>>. Acesso em: 02 jan. 2017.

²⁸ KUBOTA, Luis Claudio; MILANI, Daniele Nogueira. **Os efeitos do e-commerce na produtividade das firmas comerciais no Brasil**. 1585 – Texto para discussão. Brasília (DF): IPEA, 2011. 34 p. Disponível em: <www.ipea.gov.br>. Acesso em: 06 dez. 2016. p.20.

As novas disposições do comércio foram decisivas para que discussões envolvendo à tratativa da Constituição sobre as operações envolvendo ICMS para consumidor final fossem tomadas.. A saber, assim dispunha o texto original da CRFB/88:

Art. 155 (...)

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

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

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

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

VIII – na hipótese da alínea “a” do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual; (...)²⁹

Pela redação da mesma, não se tinham discussões quando as vendas interestaduais para consumidor final ocorriam entre contribuintes, vez que se dava a repatrição da receita auferida pelo imposto estadual para os dois estados: o fornecedor e o adquirente. O grande ponto de críticas e rebate se deu nas operações em que o consumidor final era não contribuinte de ICMS, por sua arrecadação ser direcionada ao Estado de origem da operação.

Lojas virtuais necessitam cadastrar-se em um estabelecimento físico de onde deverá ser dado início os trâmites da operação que se principiou de forma não presencial. A seu modo, embora o negócio mercantil seja realizado virtualmente, o trânsito da mercadoria ou bem é físico e necessita de um espaço com essa qualidade para que se possibilite a obrigação de fornecimento e recolhimento do tributo.

Por questões estratégicas, é comum que os estabelecimentos virtuais cadastrem a matriz para que se suceda a senda física e lojas nacionais costumam eleger os grandes centros comerciais para as mesmas. Como esperado, os grandes pontos de dinamicidade comercial concentram-se majoritariamente em São Paulo, Rio de Janeiro e algumas outras cidades do sudeste e sul do Brasil. Logo, a arrecadação desse imposto para essas operações era compendida quase totalmente a esses estados.

O ICMS é a principal fonte de arrecadação para a receita estadual. Não é de se impressionar que a decadência de sua receita tenha corroborado para controversas discussões no ambiente nacional. Os Estados do Norte, Nordeste e Centro – Oeste do Brasil passaram a perder arrecadação enquanto o Sul e Sudeste a massificavam. De forma sucinta, quando um consumidor A opta em comprar seus sapatos pela internet, deixa de comprar nas lojas locais e de arcar com a tributação estadual do referido produto para o seu Estado. O imposto que deveria ser recolhido pelo produto a lhe ser vendido será totalmente arrecadado no Estado de

²⁹ BRASIL, op. cit.,

Origem. O Estado de consumo, embora adquira a produção, perde a arrecadação enquanto o Estado de origem passa a deter por completo. E esta não é uma situação incomum.

De acordo com o relatório do CONFAZ³⁰ com dados de 2011, foi revelado que Alagoas e Ceará estavam entre os estados que mais perdiam receita por conta do *e-commerce*, com prejuízos da ordem de R\$ 15 milhões cada um. A Bahia era o estado com maior déficit: R\$ 68,01 milhões, seguida por Distrito Federal, R\$ 67,6 milhões; Minas Gerais, R\$ 63,3 milhões; Pará, R\$ 33,8 milhões; Pernambuco, R\$ 29,6 milhões; Mato Grosso, R\$ 20 milhões; Rio Grande do Norte, R\$ 20 milhões; e, Maranhão; R\$ 20 milhões. Por outro lado, São Paulo liderava os estados com superávit no comércio eletrônico, com faturamento de R\$ 242 milhões, seguido por Santa Catarina, R\$ 53,3 milhões; Rio de Janeiro, R\$ 45,8 milhões; Goiás, R\$ 40,5 milhões; Tocantins, R\$ 5,6 milhões; e, Espírito Santo; R\$ 2,9 milhões.

Essa perda de receita de arrecadação no ICMS para alguns estados fulminou diversas tentativas de manobras à norma constitucional, levando inclusive ao posicionamento do Supremo Tribunal Federal por vezes, antes à Emenda Constitucional 87/2015.

3.3 Do protocolo de ICMS 21/2011

O Protocolo 21 de 1º de abril de 2011 foi uma das últimas tentativas de manobra e de maior alcance dos Estados para reorganizar a distribuição da arrecadação do ICMS em operações para consumidor final não contribuinte. Foi estabelecido pelo CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária), tendo por signatários 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. O protocolo disciplinava acerca do recolhimento de ICMS nas operações interestaduais que destinassem mercadoria ou bem a consumidor final, cuja aquisição ocorresse de forma não presencial no estabelecimento remetente. Como é possível observar, seus signatários em geral, são Estados que compõem as regiões Norte, Nordeste e Centro – Oeste do país.

Logo em suas considerações iniciais, o protocolo enfatizava:

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

³⁰ E-COMMERCE BRASIL. **Comércio eletrônico gera perda milionária de ICMS para Alagoas**. 2014. Disponível em: <<https://www.ecommercebrasil.com.br/noticias/comercio-eletronico-gera-perda-milionaria-de-icms-para-alagoas/>> . Acesso em: 25 nov. 2016.

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 Carta 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 [...] ³¹.

Tentando solucionar as discussões acirradas que se seguiam por anos, o Protocolo deliberava sobre o recolhimento de ICMS, sob a competência do CONFAZ para estabelecer as novas diretrizes. Sua estrutura se deu em sete cláusulas, sendo a cláusula sétima sobre a data de vigência e eficácia em que o protocolo passaria a vigorar e produzir efeitos, respectivamente. Expunha o protocolo logo em sua primeira cláusula:

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 ³².

A cláusula primeira, por seu turno, intentava inovar a tributação ao dispor que passaria a se exigir a repartição da receita do ICMS da origem para a unidade federada de destino, nas operações interestaduais em que o consumidor final adquirisse mercadoria ou bem por meio não presencial, aplicando-se inclusive quando o estado de origem não fosse signatário.

Seguida desta, a cláusula segunda estabelecia que o recolhimento do imposto em favor da unidade de destino ficaria a cargo do remetente, como substituto tributário, que faria o repasse do tributo na venda. A cláusula terceira designava o percentual da base de cálculo devido na origem e no destino pela aplicação das alíquotas, que seguia a mesma tributação das operações interestaduais entre contribuintes habituais.

³¹ Id. Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. **Protocolo ICMS 21, DE 1º de abril de 2011**. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2011/pt021_11>. Acesso em: 16 jan. 2017.

³² Ibid.

A cláusula quarta organizava os documentos para a arrecadação em favor da unidade de destino – DAE (Documento de Arrecadação Estadual) ou GNRE (Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais), bem como o momento da arrecadação, a hipótese do fornecedor ter inscrição de substituto no Estado de destino e a antecipação do recolhimento do imposto no caso de ausência do documento de recolhimento para Estados de origem não signatários do protocolo ou sem inscrição estadual na unidade de destino. As cláusulas quinta e sexta abrem uma exceção à aplicação do protocolo e facultam aos seus signatários o estabelecimento de diferentes prazos para o início da aplicação do protocolo.

A grande questão se concentrava no fato de que embora o protocolo visasse afastar as diferenças regionais que se aprofundavam, ele confrontava os dispositivos constitucionais dos artigos 150, IV e V e art. 155, II, § 2º, II, VI e VII, 'b'. As normas constitucionais que regem o poder de legislar dos membros da federação são preceitos contra os quais a autonomia dos Estados não pode se opor. Desta forma, os Estados devem seguir as suas determinações, sob pena de ato flagrantemente oposto ao que prevê a Carta Magna. Sobre a rigidez do Sistema Tributário Brasileiro, Ávila³³ discorre:

Como já mencionado, o Sistema Tributário Nacional é um sistema rígido. Essas há muito conhecidas rigidez e exaustividade decorrem de dois fundamentos: de um lado, as regras de competência e a repartição das receitas são intensamente reguladas pela própria Constituição. Todos os impostos da União (art.153), dos Estados (art.155) e dos Municípios (art. 156) são definidos pela própria Constituição. Os requisitos normativos para sua instituição são estabelecidos pela Constituição mesma.

De outro, a instituição dessas regras de competência em nível constitucional conduz a uma rigidez modificativa do Sistema Tributário Nacional. Suas normas possuem hierarquia constitucional e, por isso, não podem ser modificadas por lei ordinária. Como normas constitucionais, elas só podem ser modificadas mediante um procedimento específico. A reforma constitucional é regulada pelo artigo 60 cujo parágrafo 4º proíbe a deliberação de proposta de emenda tendente a abolir a forma federativa de Estado, o voto direto, secreto, universal e periódico, a separação dos Poderes e os direitos e garantias individuais.

O Regimento Interno do CONFAZ em seu artigo 38, I, dispõe que dois ou mais Estados e Distrito Federal poderão celebrar entre si protocolos acerca de procedimentos comuns que visem implementação de políticas fiscais. Ao alcançar a maioria da Comissão Técnica Permanente (COTEPE / ICMS) e assinatura dos signatários, basta a publicação para que o protocolo ganhe vigência. Foi o que aconteceu com o mencionado. Contudo, a Lei Complementar 24/75, que trata acerca do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), apenas discute para a competência destes procedimentos comuns. Torna-se

³³ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 163-164.

inaplicável a referida Lei complementar vez que o objeto do protocolo extrapola sua competência.

Em assonância com a lição sempre precisa de Melo³⁴, preleciona-se:

Ademais, o Protocolo extravasou seu âmbito de competência adstrito a implementação de políticas fiscais; permuta de informações e fiscalização conjunta; e outros assuntos de interesse dos Estados e Distrito Federal, não se prestando ao estabelecimento de normas que aumentem, reduzam ou revoguem benefícios fiscais (art. 38 do Regimento Interno do CONFAZ)

Considerando que não fora firmado por diversos Estados (São Paulo, Minas Gerais, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Santa Catarina e Paraná), padece de legitimidade, não revestindo a natureza de Convênio.

Mediante a afronta a norma constitucional, muitos foram os processos ajuizados sobre fundamento da lesão ao regramento da Constituição Federal. A questão foi levada ao STF (Supremo Tribunal Federal) e decidida pacificamente em 17 de setembro de 2014, quando por unanimidade decidiu a Suprema Corte no julgamento conjunto das Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI's) nº 4628 e 4713, propostas pela Confederação Nacional do Comércio e da Indústria, respectivamente, relatadas pelo ministro Fux e o do RExt 680.089, com repercussão geral, relatado pelo ministro Gilmar Mendes, pela Inconstitucionalidade do Protocolo 21/11.

Deu-se por decisão do STF:

Decisão: O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, julgou procedente a ação. Por maioria, o Tribunal modulou os efeitos da declaração de inconstitucionalidade a partir da concessão da medida liminar, ressalvadas as ações em curso, vencido o Ministro Marco Aurélio, que não modulava. Ausente o Ministro Roberto Barroso, participando do “*Yale Global Constitutionalism Seminar*”, na Universidade de Yale. Falaram, pelo *amicus curiae* Associação Brasileira da Indústria Elétrica e Eletrônica – ABINEE, o Dr. Marcos Von Glehn, e, pelo Estado do Pará, o Dr. José Aloysio Campos, Procurador do Estado. Presidiu o julgamento o Ministro Ricardo Lewandowski. Plenário, 17.09.2014³⁵.

De tal modo, importantes considerações foram feitas na decisão monocrática da liminar da ADI nº 4628, proposta anterior à ADI nº 4713, sendo emanada em 19 de fevereiro de 2014 pelo Ministro Relator Luiz Fux. É altamente ilustrativo transcrever os clarividentes excertos da decisão do ínclito Ministro. A transcrever:

³⁴ MELO, op. cit., p. 381.

³⁵ Id. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº4628/DF – Distrito Federal.** Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4105102>>. Acesso em: 12 jan. 2017.

De início, assento que as regras-matrizes de incidência do ICMS foram exaustivamente delimitadas pela Constituição de 1988, com o nítido propósito de impedir, ou, ao menos suavizar, a cognominada “guerra fiscal” entre as unidades federadas. Com efeito, o arquétipo constitucional relativo ao ICMS estabeleceu regras específicas e bastante claras para a fixação de alíquotas por parte dos Estados-membros, atribuindo ao Estado de origem, via de regra, a competência para instituir a cobrança do ICMS. Ao legislador estadual, por tal razão, facultou-se apenas a sua instituição, podendo dispor, neste particular, sobre aspectos não contemplados pela regra-matriz de incidência do tributo (e.g., forma e o prazo de recolhimento, penalidades e deveres instrumentais). De acordo com o modelo adotado pelo constituinte de 1988, optou-se por atribuir ao Estado de origem, via de regra, a competência para proceder à cobrança do ICMS. Em arguta sistematização, o e. Min. Joaquim Barbosa, nos autos da ADI nº 4.565/PI-MC, da qual foi relator, assim resumiu esta engenharia tributária quanto à cobrança do ICMS: “a) Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a consumidor final contribuinte do imposto: o estado de origem aplica a alíquota interestadual, e o estado de destino aplica a diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual. Há, portanto, tributação concomitante, ou “partilha simultânea do tributo”. Quer dizer, ambos os estados cobram o tributo, nas proporções já indicadas; b) Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a consumidor final não-contribuinte: apenas o estado de origem cobra o tributo, com a aplicação da alíquota interna; c) Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a quem não é consumidor final: apenas o estado de origem cobra o tributo, com a aplicação da alíquota interestadual; d) Se a operação envolver combustíveis e lubrificantes, há inversão: a competência para cobrança é do estado de destino da mercadoria, e não do estado de origem.”.

Note-se que, segundo a Lei Fundamental de 1988 e diversamente do que fora estabelecido no Protocolo ICMS nº 21/2011, a aplicação da alíquota interestadual só tem lugar quando o consumidor final localizado em outro Estado for contribuinte do imposto, mercê do art. 155, § 2º, inciso VII, alínea g, da CRFB/88. Em outras palavras, outorga-se ao Estado de origem, via de regra, a cobrança da exação nas operações interestaduais, excetuando os casos em que as operações envolverem combustíveis e lubrificantes que ficarão a cargo do Estado de destino. Para o bem ou para o mal, esta opção do constituinte originário deve ser observada. E há diversas razões para isso. A primeira delas é que, ante o tratamento constitucional dispensado à matéria, não se afigura legítimo admitir a fixação de novas regras para a cobrança de ICMS pelos Estados membros para além destes parâmetros já esquadriados pelo constituinte. Isso subverteria a sistemática de repartição de competências tributárias, notadamente relativa ao ICMS, que tem na Constituição como sede própria para aglutinar tal regramento. Por outro lado, a estrita observância dos imperativos constitucionais relativos aos ICMS se impõe como instrumento de preservação da higidez do pacto federativo. O fato de tratar-se de imposto estadual não confere aos Estados-membros a prerrogativa de instituir, sponte sua, novas regras para a cobrança do imposto, desconsiderando o altiplano constitucional.

Em que pese a alegação do agravamento do cenário de desigualdades inter-regionais, em virtude da aplicação do art. 155 § 2º, VII, da Constituição, a correção destas distorções somente poderá emergir pela promulgação de emenda constitucional, operando uma reforma tributária, e não mediante a edição de qualquer outra espécie normativa. Precisamente por não ostentar legitimidade democrática da Assembleia Constituinte ou do constituinte derivado, descabe ao Confaz ou a qualquer das unidades da Federação de forma isolada estipular um novo modelo de cobrança de ICMS nos casos de operações interestaduais quando o destinatário final das mercadorias não for seu contribuinte habitual.

[...] Não bastasse isso, do ponto de vista sistêmico, não se pode transigir que os Estados-membros editem atos normativos para proceder a tais correções, de forma isolada ou em conjunto com outros Estados, a pretexto de amainar supostas desigualdades sociais e econômicas interregionais. E isso porque a adoção de tais práticas pelos Estados-membros comprometeria por completo a segurança e previsibilidade necessárias aos cidadãos, em geral, e aos contribuintes do tributo, em especial, em razão da multiplicidade de atos normativos que seriam editados relativos ao ICMS. Vale dizer, todos os indivíduos, residentes ou não do Estado

instituidor da nova política tributária de ICMS, ficam prejudicados com a adoção de medidas unilaterais pretensamente voltadas a solver os reveses da Federação brasileira³⁶.

A esse propósito, mister destacar os argumentos esposados pela Suprema Corte. A partir do acórdão, é possível extrair os fundamentos críticos que culminaram pela inconstitucionalidade do referido protocolo, a saber:

- a) Supremacia das Normas Constitucionais: Ao delimitar regras específicas para o ICMS, os Estados – Membros tem seu poder de legislar restrito ao que disciplina a Carta Magna. Assim, “[...] o legislador, ao exercer a competência tributária, deverá ser fiel à norma-padrão de incidência do tributo, pré-traçada na Constituição”³⁷. Em síntese, “[...] nenhuma norma tributária, quer de nível legal, quer infralegal, pode ir além dos marcos constitucionais”³⁸.
- b) Espécie Normativa Ilegítima para realizar a reforma tributária: Em se tratando de norma constitucional, apenas por emenda é possível reformar o que nela se estabelece. Um protocolo de ICMS não se reveste de força normativa para tal feito, tendo em vista que apenas regra sobre procedimentos simples pela fiscalização conjunta dos Estados, por não acolher todos os Estados- membros. Extrapolando inclusive as diretrizes para um protocolo, o mesmo definiu normas que se estenderiam aos demais estados que não lhe foram signatários, confrontando ainda a autonomia dos Estados – membros;
- c) Anarquia Normativa: Estados – Membros não podem se unir isoladamente e estabelecer normas unilaterais para regime já disciplinado pela Constituição da República, vez que essa se estende a todo o território nacional e não se pode conflitar;
- d) Hipótese de Bitributação: A Constituição da República determinava que operações destinadas a consumidor final não contribuinte deveriam ser tributadas na origem, com alíquota interna. O Protocolo determinava que nesse perfil de operação, deveria ser recolhido no Estado destinatário a DIFAL. Logo, tratava-se de duas tributações distintas sobre o mesmo fato

³⁶ Ibid.

³⁷ Id. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. rev, ampl. São Paulo: Malheiros, 2012. p.579.

³⁸ Ibid., p.582.

gerador;

- e) Vedação ao Princípio do Não – Confisco: Com o acréscimo da tributação, ela passa a ter natureza confiscatória (Art. 150, IV, CRFB/88).

Franco³⁹ discorre:

Conforme se depreende da leitura da cláusula terceira, é possível compreender que a norma implementada pelo Protocolo ICMS 21/2011 provoca um incremento na carga tributária, pois faz a cobrança do ICMS para Estado de origem da mercadoria, como preconiza a Constituição, e, também, para Estado de destino, que é a inovação trazida pela norma em análise.

No caso, faz-se necessário explicar que a proposta de Protocolo é que o Estado de origem cobre duas vezes o ICMS. A primeira, já é aquela que a Constituição autoriza, ou seja, o Estado de origem da mercadoria realiza o recolhimento antecipado do imposto, sob sua alíquota interna, conforme a regra substituição tributária progressiva.

Note-se, portanto, que nessa situação, o Estado já recolheu o imposto na totalidade das operações que serão realizadas, pela técnica da substituição. No entanto, o protocolo impõe que o Estado recolha novamente o ICMS, dessa vez sob a alíquota interestadual.

[...] Vê-se, claramente, que houve, com a edição do referido Protocolo, aumento significativo no valor do tributo.

O efeito confiscatório é vedado para Sistema Tributário Nacional e portanto, refutado pelo direito brasileiro.

- f) Prejuízo à liberdade de tráfego de bens e pessoas: O Protocolo estabelece limites ao tráfego de mercadorias e pessoas, indo de encontro ao princípio constitucional do artigo 5º, XV e artigo 150, V, CF/88. Embora de forma reflexa, não se pode negar que o encarecimento da tributação resulta em ônus para o deslocamento interestadual;
- g) Reserva de Lei: O protocolo instituiu nova hipótese de substituto tributário, matéria reservada pela Carta Magna à lei (art. 150, § 7º c/c art. 155, §2º, XII, ‘b’, CF/88).

³⁹ FRANCO, Malu Queiroz. **Protocolo ICMS 21/2011: uma análise à Luz dos Princípios Informadores do Sistema Tributário Nacional**. Universidade de Brasília, 2012. Disponível em: <http://bdm.unb.br/bitstream/10483/3745/1/2012_MaluQueirozFranco.pdf>. Acesso em: 05 jan. 2017. p. 58.

4 DA EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015

4.1 Da tributação determinada

Após intensas discussões no cenário tributário brasileiro e o impulso dado pela inconstitucionalidade do protocolo 21 de 2011 do CONFAZ, buscou-se a medida legislativa adequada para contornar a “guerra fiscal” do comércio eletrônico. Por meio de projetos de Emenda Constitucional, o Poder Legislativo intentou tornar legítimo o compartilhamento de receitas públicas originadas no recolhimento de ICMS nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte, amenizando as diferenças regionais que se delinearão excessivamente.

A Proposta de Emenda Constitucional 197/2012 foi encaminhada pelo Senador Delcídio Amaral, proposta que tinha por origem a PEC 103/2011, que no Senado Federal tornou-se a PEC 07/2015, cujo objetivo era render nova disciplina à matéria das operações comerciais interestaduais não presenciais, reservando aos estados dos destinatários, contribuintes ou não do imposto, a diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

O Projeto de Emenda Constitucional bem sucedido seguiu em 2015, quando a popularmente denominada “PEC do Comércio Eletrônico” ultrapassou todo o procedimento legal e obedecendo aos trâmites constitucionais, recebeu a votação do Congresso Nacional, transformando-se em norma jurídica - a Emenda Constitucional nº 87.

A EC nº 87 foi promulgada em 16 de abril de 2015, dando nova disciplina às operações interestaduais destinadas a consumidor final. Por meio do referido dispositivo, inovou-se a redação ao artigo 155, § 2º, incisos VII e VII e acrescentou-se ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias um artigo – o Artigo 99.

As operações interestaduais destinadas a consumidor final então, passaram a ter um regime único determinado pela Carta Magna. Destarte, independente de o destinatário ser contribuinte ou não, o recolhimento seguiria as repartições do DIFAL, de modo que na origem deverá ser retido o valor correspondente à alíquota interestadual e ao destino deverá ser repassado a diferença entre sua alíquota interna e a alíquota interestadual aplicada na origem. Como facilmente se nota, a EC 87/2015 determinou que, independente de o consumidor final ser, ou não, contribuinte do ICMS, sempre será adotada, nas operações interestaduais, a alíquota interestadual⁴⁰.

⁴⁰ CARRAZA, op. cit., p.575.

Assim delimitou a redação do artigo 155, a partir da Emenda:

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;⁴¹

De forma objetiva, o DIFAL deve ser recolhido, em se tratando de operação interestadual:

- a) Quando o destinatário for consumidor final e contribuinte;
- b) Quando o destinatário for consumidor final e não contribuinte.

Contudo, a Emenda estabeleceu responsabilidades diferentes em se tratando da obrigação pelo recolhimento do imposto e isso, é bastante compreensível e louvável para o constituinte. Quando as relações são estabelecidas entre contribuintes, as respectivas Fazendas de Receita Estadual tem os cadastros e a possibilidade de exigir de seus sujeitos o valor devido pelo imposto, implicando, inclusive em sanções. Contudo, quando as operações se dão envolvendo não contribuinte, este, em geral, não tem inscrição estadual, que é o seu cadastro de controle junto à Secretaria do Estado.

Para o fisco, dentro de uma cadeia operacional, é muito mais simples recolher o imposto na origem do que do último da posição, ao invés de se voltar a vários não contribuintes, ele se impõe a um remetente.

Por assim entender, a Constituição da República, a partir desta Emenda, dispôs dois responsáveis diferentes pela retenção do imposto conforme a qualidade do consumidor final. A saber, assim expõe:

Art. 155.....

 § 2º.....

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:
 a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;
 b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;⁴²

⁴¹ Id. Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015. Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal e inclui o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias... Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm>. Acesso em: 10 nov. 2016.

⁴² Ibid.

É bastante comum que empresas se portem como consumidor final em operações interestaduais, para que adquiram mercadorias ou bens para o seu uso e consumo ou integração do ativo imobilizado. Para esses casos de contribuintes de ICMS, estes deverão recolher o imposto referente ao DIFAL diretamente ao seu Estado, e se detentores de inscrição de substituto tributário na unidade federada de destino, poderão recolhê-lo na sua apuração mensal. Neste quesito, não há muitas considerações a serem feitas vez que é o mesmo sistema de arrecadação determinado pela Carta Magna quando da sua promulgação em 1988.

Em se tratando de destinatário não contribuinte, e neste ponto assiste mudanças para o recolhimento, a responsabilidade pelo recolhimento do DIFAL passa a ser do remetente. Este atuará no recolhimento da alíquota interestadual para o seu Estado e repassará o valor devido pela DIFAL ao Estado de Destino. É o responsável tributário pelo repasse.

Embora sejam semelhantes, não se trata de substituição tributária. A substituição implica em uma forma de sujeição passiva indireta, em que o responsável pelo recolhimento não é quem pratica o fato gerador mas está relacionado a ele de forma indireta. Na substituição, desde antes do fato gerador, o legislador já afastou o verdadeiro contribuinte, prevendo a lei – desde logo – o encargo da obrigação a uma outra pessoa (substituto), que fica compelida a pagar a dívida própria, eis que a norma não contempla dívida de terceiro (substituído)⁴³.

O contribuinte remetente da mercadoria tornou-se o responsável tributário pelo recolhimento do diferencial de alíquotas ao Estado de destino. Ele não ocupa o lugar de outro contribuinte e nem repassa um recolhimento antecipado. Pela disposição constitucional, não há contribuinte final, logo, o remetente não poderá cobrar de seu destinatário, como realiza na substituição tributária.

Como responsável tributário, o remetente recolherá o valor devido pela DIFAL ao Estado de localização do destinatário, repassando-lhe o valor que lhe é devido. Esse valor que recolhe é imbutido no valor final da mercadoria, vez que o ICMS é um imposto que cujo cálculo integra o seu próprio valor à base de cálculo, por isso apontado como imposto de cálculo “por dentro”. De certo como preceitua o artigo 13, § 1º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, citado abaixo:

⁴³ MELO, op. cit.

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

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

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;⁴⁴

Sobre o destinatário ser ou não contribuinte, Carraza⁴⁵ esclarece:

Observe-se que a condição do destinatário (consumidor final) do bem, ser ou não contribuinte do ICMS, é revelada pela documentação idônea (incrição estadual, cadastro de contribuintes do ICMS, inscrição no SINTEGRA etc.), disponível no momento da operação interestadual, não sendo necessário, pois, que o alienante investigue, para fins de apuração da alíquota aplicável, a efetiva destinação da mercadoria.

Exigir mais do alienante do bem, na operação interestadual, tipificaria – injuridicamente – transformá-lo na longa manus do Fisco, impondo-lhe ônus fiscalizatórios que ele, a toda evidência, não pode ser chamado a suportar.

Logo, se ameniza para o remetente a comprovação do destinatário quanto a ser ou não contribuinte de ICMS.

4.2 Da partilha de ICMS do ADCT

Embora se entenda que o antigo regime determinado pela Constituição da República para as operações interestaduais destinadas a consumidor final firmava diferenças entre as regiões do Brasil, não se pode afastar que os impactos para os Estados comumente de origem serão demasiados.

Por assim compreender, a Emenda Constitucional 87/2015 não apenas alterou § 2º do art. 155 da Constituição Federal, mas incluiu o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Por meio deste, surge um regime transitório de Partilha de ICMS. Assim dispõe o artigo segundo da EC 87/2015:

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

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

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

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

⁴⁴ BRASIL, op. cit.

⁴⁵ CARRAZA, op. cit., p.568.

- 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 destino⁴⁶.

Por meio dessa inclusão na ADCT (Ato das Disposições Constitucionais Transitórias), considerou-se um regime de transição entre o que determinava a antiga redação do artigo 155 da CFRB/88 e o que determina a atual. Entre 2015 e 2019, haverá um repasse gradativo do valor correspondente ao DIFAL entre a origem e o destino, como uma forma de adaptação para os Estados que perderão receita, para que possam estabelecer novos planejamentos diante do declínio previsto. A partir de 2019, o repasse será total, cabendo o valor pleno recolhido pelo DIFAL ao Estado de Destino.

Sem embargo, o inciso I do artigo 99 da ADCT dispôs uma proporção a ser distribuída ainda em 2015. Como a sistemática do inciso I não foi possível de ser aplicada, o referido inciso não trouxe os efeitos pretendidos pelos legisladores, passando a se aplicar apenas a proporção a partir do ano 2016, por seu inciso II.

4.3 Do convênio 93/2015

O Convênio ICMS nº 93/2015, publicado no Diário Oficial de 21/09/2015, regulamenta as alterações impostas pela Emenda Constitucional (EC) nº. 87/2015 quanto à repartição do ICMS nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que não seja contribuinte, conforme incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da CF/88 e no art. 99 do ADCT.

Não obstante, o Convênio não trata acerca de operações e prestações entre contribuintes por não resguardar novas tratativas, vez que o ICMS de diferencial de alíquotas já é todo devido ao destino, não havendo que se falar em partilha. Assim ampara o Convênio em suas Cláusulas Primeira e Segunda:

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;

⁴⁶ BRASIL, op. cit.

- 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”⁴⁷.

Note-se que o Convênio estabelece a responsabilidade da tributação ao sujeito disposto na origem da operação ou prestação, determinando que utilize a alíquota interna do Estado destinatário da mercadoria, que é o percentual total do imposto devido na operação, calcule para o seu Estado o imposto devido fazendo uso da alíquota interestadual e para o Estado destinatário recolha tomando o diferencial de alíquota entre a interna primeiramente identificada e a interestadual.

Segue o mesmo enfatizando que a base de cálculo para o cálculo do imposto deve ser única. Enfatiza que para o transporte, o destino final é onde tenha se encerrado a prestação e que não incide imposto quando por conta do próprio remetente.

O Convênio reputou ainda a possibilidade de recolhimento no percentual de até dois por cento destinado ao financiamento dos Fundos Estaduais e Distrital de Combate à Pobreza (FCP), obedecendo à legislação dos mesmos. Esse fundo tem esteio constitucional e sua aplicação é opcional pelos Estados. O FCP é um adicional ao ICMS de no máximo 2% (dois por cento) nas operações de produtos específicos, devendo o produto arrecadado a este título ser utilizado pelo Estado para programas públicos voltados à nutrição, habitação, educação e saúde. A lista de produtos cobertos pelo FCP depende da legislação de cada unidade federativa.

Considera o regimento o artigo 99 do ADCT ao normatizar a partilha de ICMS, colocando especificamente, o percentual do diferencial de alíquota devido ao Estado remetente e destinatário discriminadamente, entre 2016 e 2018, quando o regime transitório terá alçado seu fim.

O Convênio 93/2015, ainda, determinou que o DIFAL deverá ser recolhido por meio de GNRE (Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais), antes do início da movimentação da mercadoria ou prestação do serviço. Abre o mesmo a possibilidade de que

⁴⁷ Id. Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. **Convênio ICMS nº 93/2015**. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv093_15>. Acesso em: 16 jan. 2017.

contribuintes possam ter inscrição de substituto tributário em outros Estados, o que lhe permite recolher o imposto devido ao destino até o décimo quinto dia do mês subsequente à saída da mercadoria.

O Convênio permite que haja a fiscalização de forma conjunta ou isolada, pelas Unidades federadas envolvidas nas operações ou prestações mesmo que o Estado que tenha dado início à mesma não seja o estado do contribuinte fiscalizado. Acompanha mais, a possibilidade de utilização de crédito, em que no diferencial de alíquota o contribuinte possa fazer a dedução do valor correspondente ao imposto devido à unidade federada de origem.

Convém ainda mencionar a suspensão por Liminar da cláusula nona, que exigia das empresas enquadradas no Simples Nacional o mesmo procedimento.

4.4 Da análise à EC 87/2015

4.4.1 Considerações positivas

As inovações da Emenda Constitucional 87 de 2015 legitimam e dão novas vertentes a discussões prolongadas do Direito Tributário.

Por meio desta, não se pode negar que se intentava a coesão do pacto federativo ao amenizar as rivalidades entre os Estados, buscando incentivar e equilibrar suas arrecadações.

Nas dimensões geográficas do Brasil, não se pode ignorar o passo que foi dado para sobrepujar, ainda que de forma mais branda, as diferenças regionais. Obviamente, a referida Emenda não buscou suplantiar o comércio eletrônico, mas por meio de si promover renda aos Estados de forma equânime, considerando a tendência ascendente desta vertente operacional mediante os avanços do contexto da globalização.

O compartilhamento das receitas apuradas com a arrecadação do ICMS promovem redistribuição de rendas para os Estados do Brasil, bem como equilíbrio na sua arrecadação e concorrência, promovendo a diminuição dos lucros dos Estados produtores e o aumento para os Estados consumidores.

O repasse gradual que ocorrerá entre os Estados Brasileiros pelo decorrer dos cinco anos subsequentes, incentivam um planejamento tributário e novas formas de geração de receitas para os Estados que serão prejudicados e também para aqueles que receberão novos recursos, vez que novo destino de receita requer preparo para que as disparidades dessas regiões sejam ultrapassadas.

Com o encargo tributário mais elevado dos produtos adquiridos de forma não presencial, pretende-se um anivelamento de competição entre os produtos das regiões longínquas e os locais, numa forma de justa distribuição.

Martins⁴⁸ explicita:

Para a Federação brasileira, foi dado um grande passo para que, efetivamente, a reforma tributária – e em especial a do ICMS, que representa em torno de 70% da reforma pretendida – não saia mais da pauta legislativa e econômica do país. A divisão racional gradual do imposto procura equilibrar essa relação entre produtor x consumidor, e, através dela, começa a se promover uma redistribuição de receita pública do ICMS do e-commerce em favor dos Estados menos desenvolvidos do Brasil.

A Emenda Constitucional também significou uma evolução para relações comerciais no Direito Constitucional Tributário. Não se pode ofuscar as novas tendências de mercado e as probabilidades de sua ascensão. Remetentes e destinatários em unidades federadas distintas, mesmo em se tratando de não contribuintes, é uma predisposição para o hoje e futuro e ignorar isso seria não se adequar às transformações sócio-econômicas.

Não se pode apontar para o fim da Guerra Fiscal, mas podemos considerar um passo importante do enredo para todos os Estados da Federação Brasileira.

4.4.2 Dos aspectos críticos

Logo que da sua promulgação, a Emenda Constitucional 87/2015 levantou questionamentos quanto a que período se daria o início dos seus efeitos. Tal indagação foi corolária de um confronto interno sua própria redação. O artigo 3º do referido dispositivo apreciou expressamente os princípios da anterioridade e o da anterioridade nonagesimal, estabelecendo-se, portanto, a produção de seus efeitos apenas a partir de 2016. Conquanto, o artigo 2º, que introduziu o artigo 99 ao ADCT, ao estabelecer o escalonamento quanto à partilha da alíquota interestadual entre os estados de origem e de destino, considerou desde 2015 para que se desse início ao procedimento.

O conflito foi solucionado conforme interpretação à Constituição, apenas realizando-se o repasse a partir do ano de 2016.

Outro aspecto que alavancou críticas na promulgação da Emenda foi a extensão dos seus efeitos não apenas ao comércio eletrônico. Quando da intencional da referida

⁴⁸ MARTINS, Lilian de Almeida Veloso Nunes. **As regras atuais do comércio eletrônico e a tributação na origem: uma ameaça ao pacto federativo?**. 2015. Disponível em: <<https://bdt.d.uceb.br:8443/jspui/bitstream/123456789/354/1/Lilian%20de%20Almeida%20Veloso%20Nunes%20Martins.pdf>>. Acesso em: 15 jan. 2016. p. 110.

emenda, buscava-se, sobretudo, que nas operações não presenciais, promovidas pela internet, showroom ou outros meios tecnológicos, o ICMS fosse repartido entre os Estados.

Contudo, a partir do mencionado dispositivo constitucional, as operações destinadas a consumidor final, ainda que presenciais, deverão realizar a DIFAL. A grande dificuldade para essas situações é delinear quando deverá ser considerada como uma operação interestadual em se tratando de forma presencial.

Para o Contribuinte, a publicação da Emenda 87/15 requer adaptações de mercado. Quando das operações destinadas a consumidor final, dispõe-se duas opções: A primeira é a inscrição de substituto tributário no Estado de Destino, para que possa recolher o ICMS devido na sua apuração mensal. A segunda é o recolhimento da GNRE (Guia Nacional de Recolhimento Estadual) na emissão da nota, antes da retirada da mercadoria do seu estoque, o que lhe gera agrave tributário.

Outro aspecto ainda bastante polêmico foi o posicionamento das empresas do Simples Nacional diante da EC 87/15. Isso porque, ao normatizar a emenda, o Convênio 93/2015 as incluiu para o recolhimento da DIFAL nos mesmos percentuais das demais empresas, o que lhes gera ônus tributário.

Por essa razão, foi-se dado o ajuizamento da ADI 5469, pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), em que se pediu a concessão de medida cautelar para suspender a eficácia das novas regras do ICMS aplicáveis ao comércio eletrônico, às micro e pequenas empresas optantes pelo Simples até o julgamento do mérito.

O pedido realizado cita que pela Lei Complementar 123/2006 as empresas do Simples são sujeitas a uma alíquota única sobre a receita bruta mensal. Contudo, ao impor a cobrança do ICMS sobre cada operação, as pequenas empresas encontram-se prejudicadas, sobretudo no que tange a competitividade. O ministro Dias Toffoli concedeu liminar ao julgar a ADI, fundamentando que a demora para o julgamento definitivo poderia colocar em risco as micro e pequenas empresas optantes pelo Simples.

Por consequente, foi suspenso temporariamente o recolhimento do DIFAL – Diferencial de alíquota para as empresas optantes pelo Simples Nacional até que a referida (ADI) 5464 seja julgada pela Suprema Corte.

Tais assertivas propõem o quanto o ICMS consiste em imposto polêmico e em seu rumo, a EC 87/2015.

Embora novos rumos tenham sido dado à discussão do comércio eletrônico, ainda se levantam muitos aspectos polêmicos a serem discutidos e solucionados pelo Direito nos anos vindouros.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Levando-se em conta o estudo apresentado, é possível perceber os aspectos polêmicos gerados pelo ICMS nas operações e prestações destinadas a consumidor final.

A partir das evoluções tecnológicas, tornou-se viável a percepção de que a sociedade vive em constante mutação, clamando por transformações e desenvolvendo outros anseios. Para o Direito, cumpre acompanhar essas transformações e solucionar os problemas que surgem com os novos enredos. O *e-commerce* foi um caso de inovação e que não pode ser ignorado pelo Direito, tendo em vista que uma vez desenvolvido, não mais tende a ser suplantado, mas intenta ascender dentro do mercado brasileiro.

O ICMS, de praxe, é um imposto complexo e não muito distante provoca questionamentos no âmbito Tributário. Não é surpreendente essa assertiva, vez que favorece boa parte da arrecadação estadual e por meio desta, é responsável pela satisfação de parte das despesas públicas e incentivos de cada Estado. Sob o prisma das operações e prestações destinadas a consumidor final, a alteração de sua arrecadação fomentou incisivamente disputas fiscais e novas vertentes jurídicas.

A partir do conhecimento desvelado, percebe-se que a norma do artigo 155, § 2º, incisos VII e VIII, cumpriu a sua função para o período em que se estabeleceu, mas novas determinantes exigiram do Poder Legislativo o reconhecimento da dinamicidade das relações comerciais e conseqüentemente tributárias, e as medidas legislativas necessárias para aplacar as disputas fiscais acirradas que fragilizam a unidade da Federação.

Reconheceu-se a atuação do Judiciário para as mudanças realizadas, resguardando a Carta Magna e solucionando controvérsias, para exigir mudanças adequadas ao Sistema Jurídico Brasileiro e resguardar direitos assegurados pelo mesmo. Ainda espera-se por sua atuação para o caso das Empresas enquadradas no Simples Nacional, direcionamento que terá profundo impacto para as disposições determinadas pela EC 87/2015.

Ao tratar sobre esta Emenda Constitucional, foi possível observar o encaixe do Legislativo ao novo cenário tributário, encontrando pontos de mediação que pretendem promover o equilíbrio fiscal e regional das unidades federadas. O escalonamento de repasse foi uma forma de transição, para que cada Estado gradativamente aperfeiçoe sua tributação para as atuais disposições constitucionais.

As operações e prestações a consumidor final ganharam enredos diferenciados, mas novos questionamentos são levantados. Trata-se de mudança recente, e não se pode dar por encerrada a discussão, mas pode se considerar que o Direito evolui com a sociedade, com sua dinamicidade e por isso, não é estático, não se esgota, não se encerra.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRIA, Francisco Carlos de; CARVALHO, Sérgio Silva de. **A repartição do ICMS nas vendas pela internet**. Como adequar os princípios constitucionais aos tempos de comércio eletrônico. 2011. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/18734/a-reparticao-do-icms-nas-vendas-pela-internet>>. Acesso em: 02 jan. 2017.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc87.htm>. Acesso em: 10 nov. 2016.

_____. Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015. Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal e inclui o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias... Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm>. Acesso em: 10 nov. 2016.

_____. Lei Complementar Nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 16 jan. 2017.

_____. Ministério da Fazenda. **O Brasil e o comércio eletrônico**. Brasília (DF): Secretaria da Receita Federal, 2001.

_____. Supremo Tribunal Federal – STF. **RE: 634457 RJ**. Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Data de Julgamento: 05/08/2014, Segunda Turma, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-157 DIVULG 14-08-2014 PUBLIC 15-08-2014. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25232430/agreg-no-recurso-extraordinario-re-634457-rj-stf/inteiro-teor-133959866>>. Acesso em: 16 jan. 2017.

_____. Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. **Protocolo ICMS 21, DE 1º de abril de 2011**. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2011/pt021_11>. Acesso em: 16 jan. 2017.

_____. Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. **Convênio ICMS nº 93/2015**. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv093_15>. Acesso em: 16 jan. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº4628/DF – Distrito Federal**. Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4105102>>. Acesso em: 12 jan. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal – STF. **ADI nº 1.600-8 – Rel. p/ o acórdão Min. Sydney Sanches– Plenário – j. 26.11.2001 – DJU 1 de 17.12.2001, p. 1 e DJU 1 de 20.6.2003.**

Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=1600&processo=1600>>. Acesso em: 18 dez. 2016.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. rev, ampl. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro/RJ: Forense, 1994.

E-COMMERCE BRASIL. **Comércio eletrônico gera perda milionária de ICMS para Alagoas**. 2014. Disponível em: <<https://www.ecommercebrasil.com.br/noticias/comercio-eletronico-gera-perda-milionaria-de-icms-para-alagoas/>>. Acesso em: 25 nov. 2016.

FRANCO, Malu Queiroz. **Protocolo ICMS 21/2011: uma análise à Luz dos Princípios Informadores do Sistema Tributário Nacional**. Universidade de Brasília, 2012. Disponível em: <http://bdm.unb.br/bitstream/10483/3745/1/2012_MaluQueirozFranco.pdf>. Acesso em: 05 jan. 2017.

G1. **Mercosul prepara regulação comum para comércio eletrônico**. 2011. Disponível em: <<http://g1.globo.com/tecnologia/noticia/2011/12/mercosul-prepara-regulacao-comum-para-comercio-eletronico.html>>. Acesso em: 27 dez. 2016.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

KUBOTA, Luis Claudio; MILANI, Daniele Nogueira. **Os efeitos do e-commerce na produtividade das firmas comerciais no Brasil**. 1585 – Texto para discussão. Brasília (DF): IPEA, 2011. 34 p. Disponível em: <www.ipea.gov.br>. Acesso em: 06 dez. 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999.

MARTINS, Lilian de Almeida Veloso Nunes. **As regras atuais do comércio eletrônico e a tributação na origem: uma ameaça ao pacto federativo?**. 2015. Disponível em: <<https://bdtd.ucb.br:8443/jspui/bitstream/123456789/354/1/Lilian%20de%20Almeida%20Veloso%20Nunes%20Martins.pdf>>. Acesso em: 15 jan. 2016.

MELO, José Eduardo Soares. **ICMS: teoria e prática**. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

PORTAL BRASIL. **ICMS é o principal imposto do país, diz Dyogo Oliveira**. Entrevista publicada em 08.10.2013. **Economia e Emprego**, 2013. Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2013/10/icms-e-o-principal-imposto-do-pais-diz-secretario-executivo>>. Acesso em: 12 nov. 2016,

RELATÓRIO WEBSHOPPERS. 29. ed. Ebite, 2014.

RELATÓRIO WEBSHOPPERS. 31. ed. 2015.

RELATÓRIO WEBSHOPPERS. 33. ed. Ebite, 2016.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SOUZA, Leonardo Nunes. **Tributação e desenvolvimento econômico: o ICMS e seu impacto nas operações interestaduais**. 2015. Disponível em:

<<http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/tributa%C3%A7%C3%A3o-e-desenvolvimento-econ%C3%B4mico-o-icms-e-seu-impacto-nas-opera%C3%A7%C3%B5es-interestaduais>>

Acesso em: 06 jan. 2017.

Moraes Silva, Jullyane

DOS ASPECTOS POLÊMICOS GERADOS PELO ICMS NAS OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES DESTINADAS A CONSUMIDOR FINAL / Jullyane Moraes Silva. – São Luís, 2016.

49 f.

Orientador (a) : Eliud José Pinto da Costa.

Monografia (Graduação) – Curso de Direito, Universidade Federal do Maranhão, São Luís, 2016.

1. Comércio. 2. Eletrônico. 3. Emenda. 4. ICMS. I. José Pinto da Costa, Eliud. II. Título