

**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIA JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

GEORGE DOS SANTOS SOARES

**AS POLÊMICAS DA COBRANÇA DO ICMS NO E-COMMERCE DESTINADO A
NÃO CONTRIBUINTE REALIZADO PELAS EMPRESAS OPTANTES DO
SIMPLES NACIONAL DIANTE DAS INOVAÇÕES TRAZIDAS PELA EMENDA
CONSTITUCIONAL 87 DE 2015**

SANTA RITA

2017

GEORGE DOS SANTOS SOARES

**AS POLÊMICAS DA COBRANÇA DO ICMS NO E-COMMERCE DESTINADO A
NÃO CONTRIBUINTE REALIZADO PELAS EMPRESAS OPTANTES DO
SIMPLES NACIONAL DIANTE DAS INOVAÇÕES TRAZIDAS PELA EMENDA
CONSTITUCIONAL 87 DE 2015**

Monografia de graduação apresentada ao Centro de Ciências Jurídicas, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Me. Alex Taveira

SANTA RITA

2017

Soares, George dos Santos.

S676p As polêmicas da cobrança do ICMS no E-commerce destinado a não contribuinte realizado pelas empresas optantes do Simples Nacional diante das inovações trazidas pela emenda constitucional 87 de 2015 / George dos Santos Soares – Santa Rita, 2017.

51f.

Monografia (Graduação) – Universidade Federal da Paraíba.
Departamento de Ciências Jurídicas, Santa Rita, 2017.

Orientador: Prof^o. Me. Alex Taveira dos Santos.

1. ICMS. 2. E-commerce. 3. Emenda Constitucional 87/2015. 4. Simples Nacional. I. Santos, Alex Taveira dos. II. Título.

GEORGE DOS SANTOS SOARES

**AS POLÊMICAS DA COBRANÇA DO ICMS NO E-COMMERCE DESTINADO A
NÃO CONTRIBUINTE REALIZADO PELAS EMPRESAS OPTANTES DO
SIMPLES NACIONAL DIANTE DAS INOVAÇÕES TRAZIDAS PELA EMENDA
CONSTITUCIONAL 87 DE 2015**

Monografia de graduação apresentada ao Centro de Ciências Jurídicas, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Me. Alex Taveira

Monografia aprovada em ____ de outubro de 2017.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Me. Alex Taveira

Professor (a) Examinador (a)

Professor (a) Examinador (a)

RESUMO

A lei deve ser mutável para que se adeque às demandas da sociedade e para conseguir atender aos princípios que a regem. Diante disso, com o crescimento da utilização da rede mundial de computadores, a internet, houve também a evolução do meios de compra e o desenvolvimento do comércio eletrônico, a legislação, constitucional e infraconstitucional, não estavam mais sendo suficientes para regular esse tipo de comércio, de modo que, em matéria tributária, o ICMS – imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação – sobre o comércio eletrônico não estava sendo repartido de modo a diminuir a desigualdades econômicas e sociais e, conseqüentemente, princípios constitucionais como o da isonomia não estavam sendo respeitados. A partir dessa situação foi elaborada a Emenda Constitucional nº 87 de 2015, determinando uma repartição mais igualitário entre os estados envolvidos nas operações tarifadas pelo ICMS. Contudo, a nova forma de recolhimento do ICMS ainda carece de regulação normativa adequada, pois até o momento as normas criadas para este fim estão repletas de vícios formais e materiais, gerando inconstitucionalidades de diversas formas, especialmente no tocante ao recolhimento do ICMS no e-commerce interestadual destinado a consumidor final não contribuinte realizado pelas empresas optantes do regime tributário do Simples Nacional.

Palavras-chave: ICMS. E-commerce. Emenda Constitucional 87/2015. Simples Nacional.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	6
2 ASPECTOS GERAIS DO ICMS	9
2.1 A TRIBUTAÇÃO DO ICMS E SUAS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS	10
2.2 FATO GERADOR E BASE DE CÁLCULO DO ICMS	12
2.3 AS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS E A ALÍQUOTA DO ICMS	15
3 O COMÉRCIO ELETRÔNICO	20
3.1 O COMÉRCIO ELETRÔNICO DIRETO E INDIRETO.....	21
3.2 O CONTRATO FIRMADO NA INTERNET.....	22
4 O ICMS NO E-COMMERCE	25
4.1 O PROTOCOLO ICMS Nº 21/2011	26
4.2 A EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015	31
4.3 O CONVÊNIO Nº 93 DE 2015.....	33
5 PROBLEMAS DA EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015	37
5.1 A EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015 E O CONVÊNIO ICMS 93/2015 DO CONFAZ VS. O SIMPLES NACIONAL – SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÃO DAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE	38
5.2 AS ADI'S RESULTANTES DA EC 87 E DO CONVÊNIO ICMS 93.....	40
6 CONCLUSÃO	44
REFERÊNCIAS	46

1 INTRODUÇÃO

O Direito tributário é o ramo do direito dedicado às relações jurídicas entre o Estado e os que contribuem financeiramente para que o mesmo possa manter suas estruturas de modo a manter suas estruturas e atender as necessidades do povo.

Como cediço, tais contribuições são realizadas na forma de tributos e outras obrigações relacionadas a eles. Como qualquer matéria de direito, os tributos são regidos por uma série de normas, de modo a garantir que não haja abuso do poder de tributar por parte do Estado, bem como que os mesmos sigam os princípios constitucionais do país, corroborando, dentre outras coisas, com a redução das desigualdades sociais e econômicas.

O tributo através do qual maior parte da receita do Estado é arrecadada é o imposto. Existem diversos tipos de imposto, os quais tem sua incidência determinada por um fato gerador peculiar à cada tipo.

O imposto de que trata o presente trabalho é o ICMS – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação – que tem por fato gerador, em síntese e como o próprio nome já sugere, a circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte e de comunicação, sendo atribuída aos estados membros e ao Distrito Federal a competência para seu recolhimento.

O ICMS é a principal fonte de receita tributária dos estados membros e do Distrito Federal e, portanto, sua arrecadação é motivo de disputa entre os entes recolhedores nas operações interestaduais. Tal situação, conhecida como “Guerra Fiscal”, já é objeto de estudo e análise do Poder Legislativo, uma vez que o acirramento dessa disputa apenas acentua as disparidades econômicas entres os estados.

Na disputa pela arrecadação do referido tributo, os entes federados, a fim de atrair os investimentos dos grandes contribuintes, isto é, as empresas que movimentam grandes quantidades de mercadorias e realizam prestação de serviços, oferecem diversos incentivos, desde a redução de alíquotas até a eliminação do ônus.

Contudo, neste trabalho a disputa a ser tratada será pelo recolhimento do ICMS nas operações interestaduais realizadas por meio não presencial em que o

destinatário seja consumidor final e, por conseguinte, não contribuinte do referido tributo.

Com a evolução dos canais de vendas de produtos a guerra pelo recolhimento do imposto sobre circulação de mercadorias foi acentuada, pois a internet passou a ser um dos meios de compra mais utilizados atualmente, permitindo que pessoas de diversas partes do país adquiram produtos dos estados onde estão localizados os grandes produtores de mercadorias, os quais se concentram nas regiões Sul e Sudeste do país.

Diante disso, a Constituição e a legislação dos estados-membros vem sendo modificada e gerando algumas controvérsias, as quais serão objeto de análise neste trabalho.

Primeiramente, para uma melhor compreensão do tema abordado far-se-á necessário discorrer sobre os aspectos gerais do Direito Tributário e do ICMS, tratando de sua incidência no geral e enfocando nas operações interestaduais para destinatário não contribuinte.

Também se tratará, em linhas gerais, da evolução do e-commerce no Brasil, analisando a legislação pertinente ao âmbito tributário, de modo a compreender-se a necessidade das modificações normativas que vem ocorrendo ao longo dos últimos anos na busca de modo a corroborar com princípios constitucionais como o da Capacidade Contributiva corolário da Justiça Tributária.

Após os referidos apontamentos, se passará ao estudo de algumas das normas recentemente criadas, como, por exemplo, o Protocolo ICMS nº 21 do CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária – que gerou uma carga tributária excessiva e foi declarado inconstitucional; e a Emenda Constitucional 87 promulgada em 16 de abril de 2015, consideradas por muitos como a norma que pôs fim à guerra pelo recolhimento do ICMS nas operações interestaduais em que o destinatário é consumidor.

Por fim serão vistas questões apresentadas ao judiciário, sendo a principal delas a ADI 5.464, proposta pelo Conselho Federal da OAB em 2016 que ainda está em apreciação pelo Supremo Tribunal Federal, e tem como objeto a inconstitucionalidade da cláusula 9ª do Convênio do CONFAZ 93/2015 em virtude da Lei Complementar 123/2006 que institui o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES NACIONAL.

O presente trabalho foi realizado através de material bibliográfico que inclui livros, sites, legislação e jurisprudência, e se espera contribuir para a compreensão da sistemática de arrecadação do ICMS nas operações interestaduais em que o destinatário não for contribuinte, bem como expor os reflexos na sociedade de todas as mudanças legislativas pertinentes ao tema e, por conseguinte, apresentar possíveis soluções para algumas das controvérsias advindas dessas operações, em especial a questão tratada na ADI 5464, na qual já foi deferida liminar suspendendo parcialmente os efeitos do Convênio 93/2015.

2 ASPECTOS GERAIS DO ICMS

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS está previsto no art. 155, II da Constituição Federal de 88 e na Lei Complementar nº 87 de 1996.

Segundo o referido dispositivo constitucional a instituição do ICMS é atribuição dos estados-membros e do Distrito Federal. Cite-se:

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

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;¹

Deste modo, acerca do ICMS, traz-se os ensinamentos do autor Roque Antonio Carrazza:

a sigla ICMS “abriga cinco impostos diferentes a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que compreende o que nasce da entrada, na Unidade Federada, de mercadorias ou bens importados do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.²

O ICMS veio como sucessor do antigo Imposto de Vendas e Consignações (IVC), sendo instituído pela reforma tributária da EC. 18/65 e a principal fonte de arrecadação dos entes federados e do Distrito Federal, representando cerca de 80% do total.³

¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 5 de Outubro. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 06 out. 2017.

² CARRAZZA. Roque Antonio. **ICMS**. 17ª ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2015, p.42.

³ SABAAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

Considera-se que tem finalidade fiscal, não obstante a Carta Magna permitir a seletividade, em razão da essencialidade das mercadorias e dos serviços, o que daria características de extrafiscalidade ao imposto se aplicada, eis que o mesmo iria incidir de forma mais elevada sobre as mercadorias e serviços consumido pelos contribuintes com maior capacidade contributiva, resultando em redistribuição de renda.⁴

2.1 A TRIBUTAÇÃO DO ICMS E SUAS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS

O poder de tributar é algo inerente a qualquer tipo de Estado, seja democrático de direito ou totalitário, de modo que, sendo instrumento da sociedade ou servindo-se da mesma, a busca por recursos para sua manutenção sempre será necessária, bem como esteve presente em toda história.

Assim, “o Estado, como instituição indispensável à existência de uma sociedade organizada, depende de recursos para sua manutenção e para a realização dos seus objetivos. Isso independe da ideologia que inspire as instituições políticas, tampouco do seu estágio de desenvolvimento.”⁵

É indiscutível que a arrecadação de recursos é indispensável para manutenção de qualquer tipo de civilização, contudo, é necessário que esta arrecadação seja regida por princípios que evitem um abuso desse poder estatal inerente.

Todos os problemas relacionados à tributação sempre remetem à adequação da arrecadação com o respeito à liberdade e ao patrimônio da população contribuinte. Isso se dá porque o poder de tributar inevitavelmente possui características de imposição e autoridade e, por conseguinte, acaba resultando em diversos excessos e arbitrariedades⁶.

Desta forma, a tributação deve seguir os princípios constitucionais do nosso país, dentre os quais, podemos citar como um dos mais importantes: o princípio da legalidade, o qual tem natureza política e possui ligação à luta dos povos contra a tributação forçada, contudo sem se restringir à apenas este objetivo, de modo a surtir efeitos em diversas outras situações tributárias como a política de incentivos

⁴ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário*. 11. ed. Salvador: JusPodivm, 2017.

⁵ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: Completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 13.

⁶ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: Completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 13.

fiscais, concessão e revogação de isenções, de remissão e anistia. Além de estar na Carta Magna este princípio também se encontra consubstanciado no art. 97 do CTN.⁷

Outro princípio muito importante para o presente estudo é o da não-cumulatividade, o qual, de acordo com Daniela Dias e Roberto Rodrigues de Moraes:

Uns dos mais conhecidos princípios, vigora tanto quanto ao ICMS, ao IPI e aos Impostos Residuais da União Federal, como na COFINS e no PIS – quando a Lei o prescreve – onde sempre se deve compensar o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado Membro ou pelo Distrito Federal. É o mais popular dos princípios entre os gestores tributários, uma vez que o ICMS, antes ICM, vem desde o CTN, promulgado em 1966, e que ficou bem conhecido entre os gestores tributários por mais de 46 anos.⁸

Este princípio “é adotado pelos mais modernos sistemas tributários, pois, com o passar do tempo, percebeu-se os terríveis efeitos que a tributação “em cascata” pode trazer para economia.”⁹

A característica de não-cumulatividade do ICMS está expressamente prevista no art. 155, §2º, inciso I da CF/88. Cite-se o referido dispositivo:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(...)
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
(...)
§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;¹⁰

Em termos práticos, seguindo tal princípio, o ICMS será cobrado de forma plurifásica, isto é, a cada operação haverá incidência do mesmo, porém

⁷ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

⁸ DIAS, Daniela; MORAIS, Roberto Rodrigues de. **PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS VIGENTES NO BRASIL 3 – O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE**. Disponível em: <https://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=12316>. Acesso em: 16 out. 2017.

⁹ TEIXEIRA FILHO, Fernando Robério Passos. **O princípio da não cumulatividade no âmbito do ICMS**. 2016. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/48886/o-principio-da-nao-cumulatividade-no-ambito-do-icms>>. Acesso em: 16 out. 2017.

¹⁰ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 5 de Outubro. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 06 out. 2017.

compensando o que já foi pago na operação anterior para que não ocorra a cumulatividade e, por conseguinte, bitributação do imposto resultando em claro abuso do poder de tributar.

Nos dias de hoje a tributação ainda é considerada como um elemento de disputa entre os estados-membros da União, uma vez que a Guerra Fiscal ainda não é matéria totalmente vencida e há concentração de recursos em determinadas regiões do país, sendo um fator que contribui para a desigualdade social e econômica. Os entes federados estão sempre na busca de incentivos fiscais como, isenções ou alíquota reduzidas, a fim de estarem em posição de vantagem diante dos outros estados. Mesmo sabendo que tal atitude se dá em prol de aumentar o desenvolvimento local atraindo novos investimentos e, conseqüentemente, gerar mais empregos, é inevitável que haja migração dos grandes produtores para a mesma região, no caso a que pode oferecer mais incentivos, de modo a contribuir com uma política de desigualdade.¹¹

Como dito anteriormente, a tributação é atividade inerente a atividade estatal, contudo, é necessário “que se dê de modo equilibrado, observando limites, princípios e critérios que preservem a segurança e que promovam a justiça e a solidariedade.”¹²

2.2 FATO GERADOR E BASE DE CÁLCULO DO ICMS

A Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996 elenca em seu art. 2º as hipóteses de incidência do ICMS:

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

¹¹ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**: Completo. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. P. 16 - 17.

¹² PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**: Completo. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. P. 17.

- IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
- V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.¹³

Não obstante haja o dispositivo acima, necessário que termos como: circulação e mercadorias sejam conceituados para saber quando realmente deve haver a incidência do imposto.

O art. 155, II da Constituição da República de 1988 estabelece ser de competência dos entes federados a instituição do imposto “sobre operação relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.”¹⁴

Observa-se, de forma imediata, que a norma estabelecida da competência apresenta “materialidades de natureza distinta, permitindo a cobrança de impostos sobre operações relativas a circulação de mercadorias, de um lado, e sobre a prestação de determinados serviços, de outro”¹⁵.

De acordo com Jane Resina, operações são negócios jurídicos e circulação significa transferência de titularidade, não só a mera movimentação física¹⁶; e mercadorias “são bens objeto de comércio”¹⁷

Nesta perspectiva o STF se posicionou da seguinte forma: “O simples deslocamento de coisas de um estabelecimento para outro, sem transferência de propriedade, não gera direito à cobrança de ICM. O emprego da expressão ‘operações’, bem como a designação do imposto, no que consagrado o vocábulo ‘mercadoria’, são conducentes à premissa de que deve haver o envolvimento de ato

¹³ BRASIL. 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). Lei Kandir. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 16 out. 2017.

¹⁴ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 5 de Outubro.

¹⁵ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: Completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. P. 370

¹⁶ RESINA, Jane. **Tributação ICMS**. 2010. Disponível em: <<http://www.resinamarcon.com.br/artigo/213/tributa-o-icms/>>. Acesso em: 10 out. 2017.

¹⁷PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: Completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 370.

mercantil e esse não ocorre quando o produtor simplesmente movimenta frangos, de um estabelecimento a outro, para simples pesagem”.¹⁸

Neste mesmo sentido há o entendimento sumulado do STJ: “Súmula 166: Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.”¹⁹

Além das determinações dos tribunais superiores, o art. 3º da Lei Complementar nº 87/96 delimita operações em que não haverá a incidência do ICMS:

Art. 3º O imposto não incide sobre:

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

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços; (Vide Lei Complementar nº 102, de 2000) (Vide Lei Complementar nº 102, de 2000)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.²⁰

¹⁸ STF, Segunda Turma, AgRAI 131.941/SP. In: PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**: Completo. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 370.

¹⁹BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 166. In: PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**: Completo. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 370.

²⁰ BRASIL. 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). Lei Kandir. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 16 out. 2017.

Assim, em regra, o ICMS deve incidir sobre a circulação de bens, a qual, para ser caracterizada, é necessário que haja a mudança de titularidade entre os sujeitos da relação, de modo que, a simples movimentação de um estabelecimento para outro, ambos da mesma empresa, não configurará o fato gerador do imposto.

Uma vez verificado o fato gerador do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o responsável pelo recolhimento deverá aplicar a base de cálculo devida sobre o valor da operação ou prestação de serviço a ser tributada.

De acordo com o professor Dermeval Frossard²¹, a base de cálculo do ICMS se trata de um aspecto quantitativo do fato gerador, será, portanto, o valor da operação ou da prestação de serviço utilizada para a finalidade de calcular o imposto devido.

A respeito do tema leciona Hugo de Brito Machado:

A base de cálculo do ICMS, como regra geral, é o valor da operação relativa à circulação da mercadoria, ou o preço do serviço respectivo. A Lei Complementar 87/1996, todavia, estabelece várias normas para situações específicas.²²

Então, o percentual referente ao ICMS recairá sobre o valor total da operação, que englobará, além do valor da mercadoria, valores como frete, seguro ou até o valor do imposto sobre produtos industrializados (IPI), quando, por exemplo, “em operações em que o destinatário esteja adquirindo ou recebendo a mercadoria para uso ou consumo, para compor seu ativo imobilizado ou para aplicar na prestação de serviço tributado pelo ICMS ou pelo ISS”.²³

2.3 AS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS E A ALÍQUOTA DO ICMS

Devido a competência de instituição do ICMS ser dos estados-membros e do Distrito Federal, a situação de disputa entres os mesmos, a guerra fiscal, é uma situação que se desenvolve naturalmente ao decorrer do exercício da instituição e

²¹ FROSSARD, Dermeval. Considerações sobre a base de cálculo do ICMS. Disponível em: <<https://pt.scribd.com/document/72089748/Sobre-ICMS>>. Acesso em: 27 set. 2017.

²² SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Código Tributário Nacional. 5ª Ed. São Paulo: Atlas, 2015.

²³ LORA, Diego Marques. IPI na base de cálculo do ICMS. 2017. Disponível em: <<http://www.contabeis.com.br/artigos/4111/ipi-na-base-de-calculo-do-icms/>>. Acesso em: 08 out. 2017.

administração do imposto por cada ente federado. Já prevendo o conflito entre os estados-membros e o Distrito Federal a Constituição Federal de 1988, tratou de exigir uma série de regras a fim de inibir essa situação, dentre elas, a exigência prevista no art. 155, inciso XII, alínea g, segue *in verbis*:

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

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

 XII - cabe à lei complementar:
 (...)

 g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Assim, a regulação dos benefícios fiscais é realizada de forma conjunta entre todos os estados-membros e o Distrito Federal, o que se transforma em um convênio entre este ente federados. O CONFAZ – Conselho Nacional da Política Fazendária – é o órgão responsável por organizar estes convênios, tendo como principais objetivos, “garantir a segurança jurídica no âmbito do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação – ICMS; Incentivar os investimentos por meio da redução da guerra fiscal; e Garantir a estrutura necessária para realizar a análise e a regularização dos benefícios fiscais já concedidos.”²⁴

A Constituição Federal de 88 também tratou de determinar a competência para fixação das alíquotas para as operações interestaduais. Cite-se o art. 155, § 2º, inciso IV:

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

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

 IV – resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação;²⁵

²⁴ CONFAZ. Ações e Programas. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas>>. Acesso em: 05 out. 2017.

²⁵ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 5 de Outubro. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 06 out. 2017.

É de se destacar que, ao Senado Federal, também é atribuída a competência para fixar as alíquotas mínimas e máximas dos estados-membros e do Distrito Federal para as operações intermunicipais, isto é, ocorridas internamente envolvendo um único ente federado. Isto foi determinando visando também evitar o conflito entre os entes através da uniformização do percentual de exigência do imposto, de modo a não haver uma grande discrepância no território nacional.

Com fulcro no art. 155, §2º, inciso IV da CF/88, o Senado, através da aprovação Resolução nº 22 de 1989 determinou “A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais, será de doze por cento”²⁶

Contudo, no mesmo ato, também fora estabelecido que a alíquota interestadual adotada nas operação e prestações de origem nas regiões sul e sudeste e destinadas às regiões Norte, nordeste e Centro-Oeste e ao estado do Espírito Santo seria de sete por cento a partir de 1990. Essa diferenciação ocorreu pois, as regiões sul e sudeste concentram os grandes produtores de mercadorias e prestadores de serviços, de modo que o percentual do imposto seja maior para as regiões menos favorecidas.

A repartição do ICMS será realizada conforme dita o art. 155, §2º, inciso VII da CF/88:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(...)
§2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
(...)
VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;²⁷

²⁶ BRASIL. Resolução nº 22, de 19 de maio de 1989. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais. Resolução Nº 22. Brasília, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/CONGRESSO/RSF/RSF_22-89.htm>. Acesso em: 10 out. 2017.

²⁷ BRASIL. Constituição (1988). Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015. Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal e inclui o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para tratar da sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor

Conforme se observa o dispositivo citado traz a previsão da repartição do imposto para as operações e prestações em que o destinatário é consumidor final não contribuinte do ICMS. Essa foi a principal mudança trazida pela Emenda Constitucional nº 87, promulgada em 16 de abril de 2015. Sobre o referido dispositivo, leciona Paulsen:

No caso dessas operações interestaduais, quando destinada a mercadoria a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, conforme o art. 155, § 2o, VII, da CF, com a redação da EC n. 87/15763., aplica-se a alíquota interestadual, definida por Resolução do Senado, nos termos do art. 155, § 2o, IV, da Constituição Federal. Mas, ao Estado do destinatário, caberá a diferença de alíquota entre a interestadual (menor) e a sua alíquota interna (maior). O recolhimento dessa diferença ficará sob a responsabilidade do destinatário, quando este for contribuinte do imposto, e sob a responsabilidade do remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto, nos termos do inciso VIII, também com a redação da EC n. 87/15. Mas, por força do novo art. 99 do ADCT, a diferença só caberá integralmente ao Estado de destino a partir de 2019. Durante os anos de 2015 a 2018, a diferença de alíquota será partilhada entre os Estados de destino e de origem na seguinte proporção: 20% e 80% em 2015, 40% e 60% em 2016, 60% e 40% em 2017, 80% e 20% em 2018.²⁸

Na época da promulgação da Constituição Federal de 1988 o dispositivo que tratava da aplicação do ICMS nas operações interestaduais vigorava com o seguinte texto:

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

(...)

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

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso I, b , 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;

Antes dessa emenda o referido dispositivo constitucional previa que nas operações e prestações que destinassem bens e serviços a consumidores finais localizados em ente diverso do de origem seria aplicada a alíquota interestadual no

final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado.. **Emenda Constitucional Nº 87, de 16 de Abril de 2015.** Brasília, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constitucao/emendas/emc/emc87.htm>. Acesso em: 30 set. 2017.

²⁸ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: Completo.** 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 377

caso de ser contribuinte e a alíquota interna caso o destinatário fosse consumidor final não contribuinte do ICMS. Desta forma, na primeira hipótese, na qual o destinatário é contribuinte do imposto, o mesmo seria dividido sem problemas, com a aplicação da alíquota interestadual, observando-se as regras da Resolução nº 22 de 1989, a qual seria recolhida pelo estado-membro de origem da mercadoria ou prestação, sendo o destinatário responsável por recolher o diferencial de alíquota, constituído pela diferença entre alíquota interestadual e a sua alíquota interna. Esta repartição garantia a todos os entes envolvidos na relação jurídica tributária uma parcela ideal do imposto, possibilitando uma tributação que corrobora com diminuição das desigualdades sociais e econômicas entre os estados-membros.

O grande problema encontra-se nas operações e prestações em que o destinatário é consumidor final não contribuinte, pois, anteriormente a EC 87/2015, não havia repartição do ICMS entre estado de origem e destinatário, de modo que apenas era aplicada a alíquota interestadual do estado de origem, ficando a cargo deste o recolhimento de todo o percentual, deixando o estado-membro destinatário sem nenhuma arrecadação. De acordo com Ricardo Alexandre isso ocorria pois:

Antes da EC 87/2015, a regra existente para o caso consistia na aplicação da alíquota interna do Estado de origem, negando ao Estado de destino qualquer proveito sobre a arrecadação do ICMS. Entendia-se inexistir motivo para estabelecer tratamento tributário diferenciado entre uma pessoa domiciliada em Pernambuco que, não sendo contribuinte do ICMS e estando de passagem por São Paulo, adquire determinada mercadoria e a leva consigo para Pernambuco; e uma pessoa que adquire a mesma mercadoria do mesmo estabelecimento em São Paulo de maneira não presencial (via telemarketing, internet ou showroom). Na verdade, a única diferença entre as operações seria a logística utilizada para fazer a mercadoria sair de São Paulo e chegar a Pernambuco, o que não justificaria qualquer diferenciação na apuração e recolhimento do ICMS.²⁹

Não se pode pôr a culpa no legislador por esta ausência de repartição do imposto nas operações e prestações em que o destinatário não é contribuinte, pois quando a CF/88 foi promulgada não se imaginava que uma grande quantidade de operações e prestações passariam a ser realizadas através de meios eletrônicos e, conseqüentemente, afetaria o desenvolvimento dos estados-membros.

²⁹ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11. ed. Salvador: JusPodivm, 2017. p. 711.

3 O COMÉRCIO ELETRÔNICO

A rede mundial de computadores surgiu na segunda metade do século XX, mais precisamente em 1969. Inicialmente era chamada de “Arpanet” e seu principal objetivo era o de interligar laboratórios de pesquisa.³⁰ Após ser difundida por todo o planeta, foi responsável por espalhar diversos tipos de informações aos seus usuários a qualquer momento e em todo lugar.

Irrefutavelmente pode-se dizer que a internet revolucionou a forma de comunicação de toda sociedade e, conseqüentemente, a maneira como se relacionam.

Diante da grande influência da internet na sociedade moderna, as relações comerciais também foram englobadas pela mesma, dando origem ao comércio eletrônico, que é constituído por uma série de transações realizadas por intermédio de meios eletrônicos compostos por sistemas e softwares, comunicados pela internet. Considera-se que o comércio é eletrônico quando há o transporte de mensagens entre fornecedor e consumidor.³¹

Nas palavras de Rob Smith, o comércio eletrônico é:

Negócios conduzidos exclusivamente através de um formato eletrônico. Sistemas que se comunicam eletronicamente uns com os outros são sistemas de e-commerce, e têm de ser capazes de funcionar normalmente com quaisquer aplicações da Internet que estiver planejando utilizar. Também se refere a quaisquer funções eletrônicas que auxiliam uma empresa na condução de seus negócios.³²

A internet vem sendo usada como meio para concretizar diversos tipos de operações comerciais, a quais envolvem bens entregues virtualmente, dentro da própria rede, ou fisicamente através de transportadoras.

³⁰ SILVA, Leonardo Werner. Internet foi criada em 1969 com o nome de "Arpanet" nos EUA. 2001. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/folha/cotidiano/ult95u34809.shtml>>. Acesso em: 16 out. 2017.

³¹ FONSECA, Alberico Santos. ICMS no comércio eletrônico. Disponível em <http://www.fap-pb.edu.br/instituto/arquivos/artigo_icms_comercio_eletronico_alberico_fonseca.pdf > Acesso em 16 out. 2017.

³² SMITH, Rob. SPEAKER, Mark.; THOMPSON, Mark. O Mais Completo Guia Sobre E-commerce. 1ª Ed. São Paulo: Futura, 2000. P.74

O comércio eletrônico proporciona diversas vantagens. De acordo com Vasconcellos, a internet pode:

proporcionar vantagens de custos; permitir diferenciação de seus produtos e serviços; possibilitar um melhor relacionamento com clientes; permitir a entrada mais fácil em alguns mercados; possibilitar o estabelecimento de barreiras de entrada; auxiliar a introdução de produtos substitutos; tornar mais fácil a eliminação de intermediários; facilitar o surgimento de novos intermediários que adicionem valor através de informação e permitir novas estratégias competitivas com uso de sua tecnologia.³³

O uso da rede mundial de computadores traz vários benefícios para as empresas, principalmente na redução significativa dos custos de comercialização e distribuição de bens e serviços.

A autora Daniela de Andrade Braghetta considera que com a comercialização por meios eletrônicos, há uma profunda remodelação na estrutura do comércio, pois ocorre a combinação de práticas mercantis com prestação de serviços, bastando que uma empresa efetue a venda de produtos, mercadorias ou serviços através de uma infraestrutura digital.³⁴

Não só por essas razões as empresas investem no comércio eletrônico, mas o motivo principal é que, atualmente, uma grande parcela da população realiza compras pela internet. Isso se dá pois, utilizando a internet o consumidor pode ter acesso a um número bem maior de ofertas, possibilitando-o fazer diversas pesquisas de preço, bem como não ter que sair de sua casa para tanto.

3.1 O COMÉRCIO ELETRÔNICO DIREITO E INDIRETO

O comércio eletrônico pode ser classificado em duas modalidades, quais sejam, o comércio eletrônico direto e o indireto. A primeira modalidade concerne ao comércio que é efetivado dentro da própria internet, isto é, quando a entrega da mercadoria acontece através de transmissão de informação digitalizada. Já na segunda, a internet funciona como meio contratual entre fornecedor e comprador, de modo que o acordo é realizado digitalmente, mas o produto objeto desta negociação

³³ VASCONCELLOS Eduardo (coord.). E-commerce nas empresas brasileiras. São Paulo: Atlas, 2005. p.

³⁴ BRAGHETTA, Daniela de Andrade. Tributação no Comércio Eletrônico. S. Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 112.

é entregue fisicamente por meios tradicionais, como, por exemplo, o envio postal pelos correios ou empresa transportadora. Dessa forma, em que pese haver controvérsias acerca da tributação nessa forma de comércio eletrônico, especialmente no tocante a incidência do ICMS e a localização do estabelecimento, percebe-se que essas relações se parecem muito com as compras e vendas realizadas de forma presencial, isto é, quando o consumidor se dirige ao estabelecimento comercial para efetuar a compra. Nas palavras de Finkelstein, nessa modalidade:

O consumidor manifesta a aceitação em relação às ofertas por meio da transmissão eletrônica de dados. Não há o deslocamento físico do mesmo ao imóvel em que se encontra a empresa para adquirir algum produto ou serviço como ocorre no estabelecimento físico.

No comércio realizado de forma direta inexistente parte física, eis que toda negociação acontece nos sites das lojas na internet e, ato contínuo, os produtos negociados e adquiridos pelos compradores, são, em razão de sua natureza, transmitidos diretamente pela internet através de downloads, de modo que a operação tem seu começo e fim dentro da própria internet.

A modalidade de comércio eletrônico indireto é a objeto de estudo deste trabalho, uma vez que é neste tipo de relação jurídica que ocorre toda a problemática acerca da incidência e repartição do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação – ICMS – bem como sobre a sistemática para seu recolhimento quando os recolhedores forem microempresas e empresas de pequeno porte optantes do regime tributário denominado de Simples Nacional.

3.2 O CONTRATO FIRMADO NA INTERNET

As relações jurídicas contratuais nas quais as manifestações de vontade das partes são expressadas através da transmissão de dados, como a comunicação realizada por e-mails ou o preenchimento de contratos em sites da rede, são chamadas de contratos eletrônicos.

A diferenciação de um contrato eletrônico se dá em razão de sua forma, pois no que concerne as demais características, se assemelha aos contratos tradicionais, principalmente em relação aos requisitos de validade. Deste modo, é indispensável que as partes, para validade do pacto contratual, possuam capacidade civil, sendo a verificação deste requisito bastante prejudicada no comércio eletrônico, eis que nítida a dificuldade de se identificar as partes.³⁵

Em relação ao objeto do contrato, assim como nos realizados de forma tradicional, os contratos eletrônicos devem ter como objetos apenas produtos e prestações de serviços lícitas, possíveis e determináveis.

No comércio eletrônico os contratos também são regidos pelo princípio da liberalidade da forma, de modo que, se não houver vedação expressa, considerar-se-á válida a relação contratual firmada eletronicamente.

Ao definir contrato, Toniello leciona, “Contrato é o acordo de duas ou mais vontades, na conformidade da ordem jurídica, destinado a estabelecer uma regulamentação de interesse entre as partes, com escopo de adquirir, modificar ou extinguir relações jurídicas de natureza patrimonial”³⁶

Da mesma forma que os contratos tradicionais, o contrato eletrônico também segue princípios gerais, dentre os quais, podemos citar o princípio da autonomia da vontade, o qual “consiste no poder das partes de estipular livremente, como melhor lhes convier, mediante acordo de vontades, a disciplina de seus interesses, suscitando efeitos tutelados pela ordem jurídica, envolvendo, além da liberdade de criação do contrato, a liberdade de contratar ou não contratar, de escolher o outro contratante e de fixar o conteúdo do contrato”.³⁷ Noutra perspectiva, temos o princípio da relatividade dos contratos, segundo o qual “terceiros não envolvidos na relação contratual não estão submetidos ao efeito deste (res inter alios acta neque

³⁵ FONSECA, Alberico Santos. ICMS no comércio eletrônico. Disponível em <http://www.fap-pb.edu.br/instituto/arquivos/artigo_icms_comercio_eletronico_alberico_fonseca.pdf> Acesso em: 16 out. de 2016

³⁶ TONIELLO, Vitor Bonini. Direito Civil para concursos de técnico e analista. 3º ed. Salvador: Jus Podium, 2015. p. 257-258.

³⁷ MALOSÁ JUNIOR, Francisco Carlos; SILVA, Rafael de Souza. AUTONOMIA DA VONTADE E O DIRIGISMO ESTATAL NOS CONTRATOS. Disponível em: <http://web.unifil.br/docs/juridica/01/Revista_Juridica_01-14.pdf>. Acesso em: 16 out. 2017.

prodest)”.³⁸ Ainda, merece destaque o princípio da boa-fé dos contratos, que determina o dever dos contratantes de agir com lealdade, sem abuso, sem obstrução, sem causar lesão ou desvantagem excessiva, contribuindo para atingir os objetivos contratuais e a realização do interesse das partes.

³⁸ S., Luis Gustavo. Uma ideia sobre o princípio da relatividade dos contratos. 2012. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/51077/uma-ideia-sobre-o-principio-da-relatividade-dos-contratos>>. Acesso em: 16 out. 2017.

4 O ICMS NO E-COMMERCE

Com o advento da internet o comércio eletrônico assumiu um papel central na economia dos estados-membros e do Distrito Federal, e, portanto, a medida que essa forma de comércio se desenvolve é necessário que haja a mutação do sistema jurídico tributário a fim de regular as diversas situações decorrentes dessas inovações, principalmente no tocante ao recolhimento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação.

Conforme já exposto anteriormente, o ICMS se trata de um imposto o qual compete aos entes federados, devendo incidir de forma plurifásica, isto é, em cada vez que haja sua circulação, esta que é entendida por mudança de titularidade.

Então a cobrança desse imposto de dará através da aplicação de alíquotas em cada etapa da circulação das mercadorias ou serviços. Para determinar as alíquotas a serem aplicadas, deve-se analisar se a operação sobre a qual incidirá o imposto é intermunicipal ou interestadual. No primeiro caso, serão aplicadas as alíquotas internas de do Estado do qual a operação tributável é oriunda, eis que a operação não envolverá outro estado-membro, começando e terminando dentro dos limites do estado de origem. No segundo caso, como a circulação de mercadoria ou prestação de serviço ultrapassará os limites do estado de origem, envolvendo outro ente federado, aplicar-se-á a alíquota interestadual, observando-se os percentuais determinados pela Resolução do Senado Federal nº 22/89.

Uma vez que os estados gozam de determinada liberdade para instituir o ICMS e, não obstante comporem a mesma nação, lutarem em prol de seu próprio desenvolvimento em detrimento do desenvolvimento dos demais, a guerra fiscal, disputa pela arrecadação dos impostos, é um resultado óbvio, especialmente quando se trata de ICMS, principal fonte de arrecadação dos estados-membros.

O principal problema se encontrava nas operação interestaduais em que o consumidor final não era contribuinte do imposto, pois antes da EC 87/2015, era aplicada a alíquota interna do estado de origem da operação, a qual era recolhida inteiramente por este, resultando em grande prejuízo para o estados mais pobres, uma vez que, como os grandes produtores de mercadorias estão localizados nas

regiões sul e sudeste, a concentração dos recursos advindos do ICMS, com o mercado consumidor realizando suas compras de maneira não presencial se daria nestas regiões. Ou seja, os estados-membros mais pobres, que não tinha em seus territórios grandes produtores de mercadorias, estavam recolhendo cada vez menos ICMS, pois o crescimento do comércio eletrônico possibilitava que os mercados consumidores dessas regiões menos favorecidas adquirissem os produtos das empresas que recolhiam o imposto apenas para o estado onde estavam instaladas.

Diante do desenvolvimento do e-commerce, a disputa pelo recolhimento do ICMS relativo às operações interestaduais foi acentuada, levando a necessidade de criação de várias normas em prol do pacto federativo e do desenvolvimento isonômico dos estados, mas que ocasionaram outros conflitos, conforme se passará a expor adiante.

4.1 O PROTOCOLO ICMS Nº 21/2011

Na luta constante pelo recolhimento do ICMS nas operações interestaduais realizadas através do e-commerce, os estados do Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Goiás, Maranhão, Mato Grosso Do Sul, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande Do Norte, Roraima, Sergipe e o Distrito Federal firmaram, em 2011, o Protocolo nº 21 do CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária.

Através do acordo entre estes estados, ficou pactuado que haveria a exigência do ICMS na entrada de mercadorias adquiridas por consumidores finais não contribuintes do imposto por meio não presencial. A partir daí os participantes do acordo editaram diversas leis estaduais a afim de instituir a cobrança do diferencial de alíquota destinado aos mesmos nessas operações. O protocolo previa inclusive que a cobrança seria realizada até sobre as mercadorias oriundas de estados não signatários dessa sistemática.

O protocolo foi firmado com o fim de solucionar o problema da perda de arrecadação por parte dos estados menos favorecidos, pois estabelecia que nas operações interestaduais destinadas a consumidores finais não contribuintes, o imposto seria cobrado da mesma forma que é cobrado quando o destinatário é contribuinte, porém com o estado de origem atuando como substituto tributário no recolhimento do diferencial de alíquota devido ao estado destinatário.

Quando essas operações eram realizadas entre signatários do acordo, havia uma repartição justa para os estados envolvidos. Contudo, nas operações em que o estado de origem não fazia parte do protocolo o resultado era a cobrança do ICMS em demasia.

Isto porque, como o estado de origem não era signatário do acordo o mesmo seguia as regras constitucionais, aplicando e recolhendo para si, nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte, sua alíquota interna. Porém quando a mercadoria chegava no destino, o estado signatário iria aplicar o diferencial de alíquota referente a sua repartição, conforme determinava o protocolo, resultando em *bis in idem* ou bitributação, uma vez que as alíquotas internas aplicadas pelos estados de origem giram em torno de 18%, contudo uma vez aplicadas e somadas ao diferencial de alíquota que protocolo consignava ser devido aos destinatários o ICMS chegava a atingir quase 30%.

Por exemplo, se uma mercadoria adquirida por meio não presencial de valor igual a R\$ 100,00 sai de São Paulo, estado não signatário do Protocolo ICMS nº 21/2011, para um consumidor não contribuinte da Paraíba, estado signatário, de acordo com a regra constitucional vigente na época, a alíquota aplicada seria a interna de São Paulo, que está na faixa dos 18%, percentual totalmente recolhido em benefício do estado de São Paulo. Contudo, seguindo o mesmo exemplo, mas, desta vez, regido pelas regras do Protocolo do CONFAZ, como São Paulo não é signatário, recolheria sua alíquota interna (18%) e ainda deveria haver a aplicação do diferencial de alíquota, que, neste caso seria constituído pela diferença entre a alíquota interna da Paraíba (em torno de 18%) e a alíquota interestadual (7%, de acordo com a Resolução SF 22/89). Ou seja, para esta operação o total de ICMS cobrado seria 18%, referente a alíquota interna de São Paulo, mais 11%, referente ao diferencial de alíquota que o Protocolo determinava ser repartido para a Paraíba, estado destinatário, resultando em 29% de ICMS cobrado para a operação.

Outro problema ocorrido em meio a toda essa situação se deu pelo não recolhimento do diferencial de alíquota por parte das empresas dos estados não signatários do Protocolo, pois quando as mercadorias dessas empresas chegavam aos estados destinatários signatários do acordo, os mesmos apreendiam os produtos a fim de compelir o recolhimento da alíquota instituída pela nova sistemática. Tal prática já foi tratada pelo Supremo Tribunal Federal gerando

entendimento sumulado³⁹, o qual veda a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para recolhimento do imposto.

Além de dar ensejo a bitributação, o Protocolo continha erros materiais gravíssimos, os quais constituíam manifesta inconstitucionalidade desta deliberação dos estados signatários.

Segue o Protocolo ICMS nº 21 do CONFAZ, *ipsis literis*:

PROTÓCOLO

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

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

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

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

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

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

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

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

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

I - não signatária deste protocolo;

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

³⁹ Súmula 323: É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.

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

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

Cláusula sétima Este protocolo entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir do 1º dia do mês subsequente ao da publicação.⁴⁰

Observando o texto do Protocolo, percebe-se que o mesmo traz: a instituição de modalidade de substituição tributária; A criação de novas hipóteses de incidência do imposto ao incluir a aplicação do diferencial de alíquota na operação interestaduais destinadas a não contribuinte; Uma repartição tributária diferente da instituída constitucionalmente, eis que naquela época o texto constitucional previa que o estado de origem deveria recolher o ICMS equivalente a sua alíquota interna para essas operações⁴¹; Aplicação da alíquota definida pelo Senado para operações destinadas a contribuintes nas operações destinadas a não contribuintes; E violação ao princípio da legalidade, consubstanciado no art. 150, inciso I da CF/88.⁴²

A problemática levou ao ajuizamento de diversas ações judiciais, merecendo destaque o Recurso extraordinário nº 680.089/SE ⁴³ e as Ações Diretas de Inconstitucionalidade 4.628 e 4.713, propostas, respectivamente, pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo – CNC – e a Confederação Nacional da Indústria, sendo as duas relatadas pelo Ministro Luiz Fux.

⁴⁰ CONFAZ. Protocolo Icms 21, de 1º de Abril de 2011. Publicado no DOU em 07 abr. 2011. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2011/pt021_11>. Acesso em: 16 out. 2017.

⁴¹ Art. 155. Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
[...]

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

[...]

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

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

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

⁴² Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

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

⁴³ EMENTA: Recurso extraordinário. 2. Constitucional e Tributário. 3. Interpretação do art. 155, § 2º, VII, “a” e “b”, VIII, da Constituição Federal. Vendas realizadas de forma não presencial a consumidor final não contribuinte do imposto. Aplicação da alíquota interna no estado de origem. 4. Protocolo CONFAZ nº 21/2011. Inconstitucionalidade. 5. Modulação dos efeitos. 6. Repercussão geral. 7. Recurso extraordinário não provido.

Diante disso, suspendeu os efeitos em julgamento conjunto das ADI's 4.628 e 4.713, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do Protocolo ICMS nº 21 do CONFAZ através de acórdão publicado em 24 de novembro de 2014.

O Ministro Luiz Fux, relator das referidas ações direitas de inconstitucionalidade consagrou as inconstitucionalidades em que incorria o Protocolo, especialmente no tocante a tratar de matéria reservada a emenda constitucional e legislação complementar. Segue trecho de seu posicionamento:

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

[...]

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

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

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

do ponto de vista sistêmico, não se pode transigir que os Estados-membros editem atos normativos para proceder a tais correções, de forma isolada ou em conjunto com outros Estados, a pretexto de amainar supostas desigualdades sociais e econômicas inter-regionais. E isso porque a adoção de tais práticas pelos Estados-membros comprometeria por completo a segurança e previsibilidade necessárias aos cidadãos, em geral, e aos contribuintes do tributo, em especial, em razão da multiplicidade de atos normativos que seriam editados relativos ao ICMS. Vale dizer, todos os indivíduos, residentes ou não do Estado instituidor da nova política tributária de ICMS, ficam prejudicados com a adoção de medidas unilaterais pretensamente voltadas a solver os reveses da Federação brasileira. Assim e que, no limite, em situações como as debatidas na espécie, os maiores prejudicados são os consumidores finais que, verdadeiramente, terão de suportar o excessivo – e indevido aumento da carga tributária a eles repassado no preço da mercadoria.⁴⁴

Embora declarada sua inconstitucionalidade, os efeitos da decisão responsável por tal feito, foram modulados de forma ex nunc, isto é, a decisão só foi válida a partir da data em que foi proferida e, portanto, no período entre a publicação do Protocolo e a decisão, o ICMS cobrado em demasia foi legal.

4.2 A EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015

A Emenda Constitucional nº 87 de 16 de abril de 2015 foi a legislação que deveria acabar com a guerra fiscal existente entre os estados-membros e o Distrito Federal, proporcionando uma repartição igualitária do ICMS incidente sobre o e-commerce interestadual destinado a não contribuintes.

O dispositivo modificador da Carta Magna trouxe poucas mudanças em termos quantitativos, tratando apenas de alterar os incisos VII e VIII, § 2º do art. 155 e acrescentar ao Ato das Disposições Transitórias regras referentes aos percentuais a serem recolhidos em prol dos estados de origem e destino nos anos subsequentes a sua promulgação. O texto anterior a EC 87 dispunha o seguinte:

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

(...)

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

(...)

⁴⁴BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º4628, Distrito Federal. Rel.: Min.Luiz Fux. DJe. Nº 230. Julgado17/09/2014. Publicação 17/09/2014.

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

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

42

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;

Acrescentando o art. 99 ao ADCT e alterando a redação dos incisos VII e VIII, a emenda promulgada em 2015 contém os seguintes dispositivos:

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

"Art. 155.....

§ 2º.....

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

a) (revogada);

b) (revogada);

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

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

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

....."(NR)

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

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

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

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

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

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

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

Art. 3º Esta Emenda Constitucional entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos no ano subseqüente e após 90 (noventa) dias desta.⁴⁵

Observa-se, que de acordo com o artigo acrescentado ao Ato das Disposições Transitórias haverá o deslocamento do percentual referente ao diferencial de alíquota do estado de origem para o destinatário, chegando a ser totalmente recolhido em favor deste apenas em 2019.

Com as novas redações dos incisos VII e VIII, os estados consumidores se beneficiaram bastante do ICMS advindo do e-commerce nas operações destinadas a não contribuintes, eis que não tinha direito a nenhum percentual do imposto de acordo com a redação antiga.

Ainda, a EC 87/2015 também dispõe acerca da responsabilidade de recolhimento do diferencial de alíquota devido aos destinatários, determinando que o estado remetente é que deverá recolher tal percentual.

A Emenda Constitucional 87 foi apresentada como o dispositivo que iria pôr um fim de vez a guerra fiscal para o recolhimento do ICMS no e-commerce em que o destinatário não é contribuinte. Todavia, a sistemática para que a repartição do ICMS nessas operações seja efetivada ainda é alvo de grandes discussões, pois o recolhimento do diferencial de alíquota exige uma estrutura logística a qual a maioria das empresas não tem e nem está acostumada, especialmente as empresas optantes do regime tributário previsto na Lei Complementar nº 123 de 2006, o SIMPLES NACIONAL.

4.3 O CONVÊNIO Nº 93 DE 2015

Com a promulgação da Emenda Constitucional nº 87 de 16 de abril de 2015, surgiu a necessidade de instruir os contribuintes acerca dos procedimentos que devem ser “observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a

⁴⁵ BRASIL. Constituição (1988). Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015. Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal e inclui o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para tratar da sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado. **Emenda Constitucional Nº 87, de 16 de Abril de 2015.** Brasília, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm>. Acesso em: 30 set. 2017.

consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada”⁴⁶, especialmente no tocante as realizadas pelo e-commerce ou outras modalidades não presenciais. Desta forma, em 21 de setembro de 2015, mesmo ano da promulgação da Emenda Constitucional nº 87, o Convênio ICMS nº 93/2015 do CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária – foi publicado no Diário Oficial da União.

Com entrada em vigor do Convênio 93/2015, as empresas dos estados de origem teriam que remodelar suas notas fiscais a fim de calcular os percentuais devidos ao estado remetente e ao destinatário. Ou seja, as empresas teriam que utilizar as alíquotas interestaduais e as alíquotas internas dos estados de destino dos produtos para poder calcular o ICMS devido em determinada operação.

Além disso, o Convênio criou quatro bases de operações de cálculo tributário: “uma, de aplicação da alíquota interestadual; outra, diferencial de alíquota partilha para o estado de origem; a terceira, diferencial de alíquota partilha para o estado de destino e a quarta, destinada ao Fundo de Combate à Erradicação da Pobreza.”⁴⁷

As bases de cálculo, as alíquotas, o percentual destinado ao financiamento dos fundos estaduais e distrital de combate à pobreza, bem como a fórmula para o cálculo do ICMS devido ao estado de origem e o de destino foram expressamente previstas na cláusula segunda do Convênio nº 93/2015. Segue, *ipsis literis*:

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

I - se remetente do bem:

- a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na operação;
- b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a operação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;

⁴⁶ BRASIL. Dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada.. Convênio Icms 93, de 17 de Setembro de 2015. DOU, 21 set. 2015. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv093_15>. Acesso em: 16 out. 2017.

⁴⁷ CARLOS TEJERA CAMPOS DO AMARAL, Fernando. O ICMS sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final e a Emenda Constitucional nº 87 de 17 de abril de 2015.. 2016. 57 p. Monografia (Bacharelado em Direito)- Universidade de Brasília, Brasília, 2016. Disponível em: <http://bdm.unb.br/bitstream/10483/.../2016_FernandoCarlosTejeraCamposdoAmaral_tcc.pdf>. Acesso em: 02 out. 2017.

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

II - se prestador de serviço:

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

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

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

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

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

ICMS origem = BC x ALQ inter

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

Onde:

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

ALQ inter = alíquota interestadual aplicável à operação ou prestação;

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

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

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

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

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

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

II - ao adicional de até 2% (dois por cento).⁴⁸

⁴⁸ BRASIL. Dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada. Convênio Icms 93, de 17 de Setembro de 2015. DOU, 21 set. 2015. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv093_15>. Acesso em: 16 out. 2017.

Também foi determinado que o recolhimento do diferencial de alíquotas deveria ser realizado através de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais – GNRE – ou outro tipo de documento a depender das normas do ente federado destinatário, na saída da mercadoria ou no começo da prestação do serviço, em relação a cada operação ou prestação. É o que se extrai da cláusula quarta do Convênio:

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

Ainda, destaca-se que no convênio a disposição acerca da transição gradual do diferencial de alíquota trazida pela emenda Constitucional nº 87 de 2015 foi ratificada na cláusula décima, com a única diferença de que o dispositivo modificador da Carta Magna traz previsão até o ano de 2019 e a referida cláusula vai apenas até 2018.

Assim, o recolhimento do imposto deve ser realizado a cada operação através da GNRE. Porém, apesar de toda regulamentação, a Emenda Constitucional 87/2015 aliada ao Convênio ICMS 93/2015 não conseguiram resolver todos os problemas relacionados à repartição do ICMS.

5 PROBLEMAS DA EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015

A Emenda Constitucional nº 87 de 16 de abril de 2015 inegavelmente foi um importante passo em direção ao fim da problemática envolvida na repartição do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação – ICMS – nas operações realizadas através do e-commerce em que o destinatário é consumidor final não contribuinte do referido imposto.

De acordo com a nova sistemática, o recolhimento do ICMS para o estado de origem, nessas operações, seguirá os limites definidos pela Resolução do Senado Federal; e o percentual recolhido em prol do estado destino será o diferencial de alíquota, que corresponde a diferença entre alíquota interna deste estado e a alíquota interestadual recolhida pelo estado remetente.

Com essa nova forma de tributação o princípio da isonomia tributária foi posto em prática dentro do sistema tributário brasileiro, de modo que o e-commerce, que antes beneficiava apenas as regiões produtoras, passou a beneficiar também as regiões nas quais não havia concentração dos grandes distribuidores de mercadorias e, portanto, consideradas regiões consumidoras.

A princípio, conforme dito anteriormente, a emenda veio para pôr fim a guerra fiscal pelo recolhimento do ICMS. Contudo a partir dessa nova sistemática de recolhimento do imposto surgiram desdobramentos que ainda carecem de solução

Com a emenda e o Convênio nº 93/2015, criado para regulamentar a emenda, foi atribuída às empresas remetentes a responsabilidade pelo recolhimento do percentual do imposto devido aos estados destinatários, de modo que impôs as mesmas que realizem diversas modificações bastante onerosas a fim de que possam operacionalizar a nova sistemática de recolhimento.

Diante disso, convém destacar que a Constituição Federal de 88 garante às empresas de pequeno porte e microempresas um tratamento diferenciado pelos estados-membros, inclusive no que concerne ao recolhimento dos impostos devidos por estas empresas, conforme se denota do art. 179 da CF/88:

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

pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.⁴⁹

O tratamento diferenciado garantido à essas empresas se dá em prol da ordem econômica brasileira, uma vez que compõem parte significativa da economia do país, gerando renda e empregos para toda a população.

De acordo com dados do Sebrae – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – as micro e pequenas empresas representam atualmente cerca de 27% do PIB nacional, 52% dos empregos com carteira assinada e 40% da massa salarial brasileira.⁵⁰

5.1 A EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015 E O CONVÊNIO ICMS 93/2015 DO CONFAZ VS. O SIMPLES NACIONAL – SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÃO DAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE

O regime do SIMPLES NACIONAL constitui um “regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, previsto na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.”⁵¹

A referida lei complementar foi a responsável por estabelecer regras gerais referentes ao tratamento tributário especial concedido às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de modo a reduzir a burocracia fiscal e a carga tributária sobre esses pequenos empreendedores.

O regime diferenciado determina que o recolhimento do ICMS deve ser realizado de forma unificada mensalmente através de documento único de

⁴⁹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 5 de Outubro. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 06 out. 2017.

⁵⁰ SEBRAE. Micro e pequenas empresas geram 27% do PIB do Brasil. Disponível em: <<https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/mt/noticias/micro-e-pequenas-empresas-geram-27-do-pib-do-brasil,ad0fc70646467410VgnVCM2000003c74010aRCRD>>. Acesso em: 16 out. 2017.

⁵¹ RECEITA FEDERAL. O que é o Simples Nacional? Disponível em: <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/simplesnacional/documentos/pagina.aspx?id=3>>. Acesso em: 16 out. 2017.

arrecadação não só desse imposto mais de diversos outros tributos determinados pela legislação.

A problemática que envolve o regime do Simples Nacional e o ICMS gira em torno do recolhimento do mesmo de acordo com as novas regras estabelecidas pela Emenda Constitucional 87 e o Convênio nº 93/2015, uma vez que a sistemática dada por tais normas vai de encontro com a garantia constitucional de recolhimento unificado dos tributos.

Assim, nas operações realizadas pelo e-commerce em que os consumidores finais não sejam contribuintes, conforme determina os novos dispositivos, a empresa optante do Simples deve recolher o ICMS a cada operação, bem como calcular a alíquota interestadual devida ao estado remetente e ainda calcular o diferencial de alíquota devido ao estado destinatário.

O ICMS devido pelas operações das micro e pequenas empresas está devidamente regulamentado pela Lei Complementar 123/06, de modo que toda modificação referente ao recolhimento do imposto devido por essas empresas deve ser realizada mediante prévia alteração da referida norma complementar. Cite-se o art. 13, inciso VII da LC 123/06:

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:
(...)
VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;⁵²

Quando a Emenda Constitucional 87 foi promulgada, surgiu a necessidade de regulamentação para possibilitar o recolhimento do ICMS nas compras realizadas pela internet destinadas a não contribuintes, sendo esta a justificativa para criação do Convênio ICMS 93/2015 do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ.

Assim, como o Protocolo ICMS nº 21, o referido convênio foi elaborado com boas intenções, no sentido de possibilitar a efetiva repartição do ICMS entre os

⁵² BRASIL. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1o de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999.. Lei Complementar Nº 123, de 14 de Dezembro de 2006. DOU, 15 dez. 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 08 out. 2017.

estados produtores e consumidores no e-commerce. Contudo, as regras trazidas por este convênio não poderiam ser aplicadas às empresas que possuem a garantia constitucional prevista no art. 179 da CF/88, de maneira que sua cláusula nona ofendem o regime de recolhimento unificado regulamentado pela Lei Complementar 123/2006. Cite-se a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015:

Cláusula nona. Aplicam-se as disposições deste convênio aos contribuintes optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, em relação ao imposto devido à unidade federada de destino.⁵³

Ao versar sobre a matéria, estabelecendo uma sistemática de recolhimento do imposto que obrigaria as microempresas e empresas de pequeno porte a recolherem o imposto a cada operação devendo, para tanto, dispor de estrutura logística para o cálculo das diferentes alíquotas devidas nas operações realizadas na internet em que o consumidor final não é contribuinte, o CONFAZ causa ofensa a diversos princípios constitucionais, além de contribuir com o declínio de empresas que deveriam ter seus caminhos facilitados.

5.2 AS ADI'S RESULTANTES DA EC 87 E DO CONVÊNIO ICMS 93

Em meio a tantas mudanças perpetradas através da modificação do texto constitucional (EC 87) e da tentativa de regulamentação desse novo texto (Convênio 93/15), as quais, conforme exposto no tópico anterior, viola a garantia de regime diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte, a ABCOMM – Associação Brasileira de Comércio Eletrônico – ajuizou Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI 5469) pleiteando medida cautelar de urgência sob fundamento de ofensa aos princípios da legalidade e da tipicidade tributária, bem como a manutenção da ordem econômica e financeira nacional, as quais tem como fim a segurança jurídica do sistema tributário nacional. Ou seja, percebe-se que a implantação da nova sistemática de recolhimento nas e-commerce interestadual

⁵³ BRASIL. Dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada. Convênio Icms 93, de 17 de Setembro de 2015. DOU, 21 set. 2015. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv093_15>. Acesso em: 16 out. 2017.

destinado a não contribuinte realizadas pelas empresas optantes do Simples, conforme determina a cláusula nona Convênio ICMS 93/2015 contraria os próprios objetivos que se pretende alcançar com a EC 87/15, pois, fomentaria a desigualdade entres essas empresas e os grandes produtores.

É notório o descumprimento das normas constitucionais pelo CONFAZ através do Convênio 93/15, pois o mesmo dispõe de matéria reservada à legislação apta a regulamentar a constituição em matéria tributária, quais sejam as leis complementares. Neste sentido cumpre observar o art. 146, III, alínea a:

Art. 146. Cabe à lei complementar:
(...)

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

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;⁵⁴

Para os empresários optantes do Simples Nacional o sistema de arrecadação tributário foi piorado não só em relação a sua complexidade, mas também no tocante ao valor das operações que se tornaram extremamente mais onerosas, de modo que alguns empresários se viram compelidos a realizar apenas operações intermunicipais, eis que, conforme exposto, essas operações se tornaram extremamente caras. O microempresário encontrou inúmeras dificuldades com as regras do convênio, desde os cálculos que passaram a realizar até a inscrição estadual que teriam que requerer a cada estado-membro que desejassem enviar produtos. Diante de todos esses obstáculos trazidos, é irrefutável a violação da garantia de tratamento diferenciado às micro e pequenas empresas.

O Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – CFOAB – também interpôs ação direta de inconstitucionalidade atacando a cláusula nona do Convênio 93/2015, aduzindo violação ao art. 97 do Código Tributário Nacional⁵⁵ e à Lei Complementar que regula o tratamento diferenciado às pequenas empresas.

⁵⁴ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 5 de Outubro. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 06 out. 2017.

⁵⁵ Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

O autor da referida ação também tocou em pontos semelhantes ao da ADI ajuizada pela ABCOMM, frisando que o sistema de recolhimento do ICMS nas operações interestaduais, em especial as realizadas pela internet destinadas a consumidor final não contribuinte, havia sido alterado afetando de forma muito negativa o desempenho das atividades de todas as micro e pequenas empresas optantes do regime do Simples Nacional.

Também se pugnou pela concessão de medida liminar, alertando o Egrégio STF para o risco sofrido pelas empresas do Simples, eis que com a alta carga tributária e a dificuldade de operar poderia lavá-la a fechar as portas.

O Ministro relator da referida ação de direta, ao conceder a liminar, proferiu o seguinte posicionamento:

Presentes os requisitos do *fumus boni iuris* e do *periculum in mora* para a concessão da medida cautelar. Inicialmente, registro que o Convênio ICMS nº 93/2015 como um todo é objeto de questionamento na ADI nº 5469/DF, também sob minha relatoria. Os elementos até então colacionados, no entanto, permitem a concessão de liminar, ad referendum do plenário, tão somente em relação à cláusula nona do referido convênio, objeto da presente ação direta. A cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015, a pretexto de regulamentar as normas introduzidas pela Emenda Constitucional nº 87/2015, ao determinar a aplicação das disposições do convênio aos contribuintes optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e pelas Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional -, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, em relação ao imposto devido à unidade federada de destino, acabou por invadir campo próprio de lei complementar, incorrendo em patente vício de inconstitucionalidade⁵⁶.

Outro ponto observado na decisão foi acerca da competência para dispor acerca de regime de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

⁵⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Decisão Monocrática nº 5464. Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Diário Oficial da União. Brasília. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/ADI5464.pdf>>. Acesso em: 16 out. 2017.

empresas de pequeno porte – EPP. Tal competência encontra-se determinada através do art. 146 da CF/88:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

(...)

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I - será opcional para o contribuinte;

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.⁵⁷

Assim, tendo em vista determinação expressa da Carta Magna do país, o relator da ADI 5464 consignou ser incumbência de lei complementar dispor acerca do regime diferenciado de tributação para as empresas de pequeno porte, o que já é realizado pela Lei Complementar nº 123/06, não podendo o Convênio 93/15 se sobrepor a esta norma.

⁵⁷ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 5 de Outubro. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 06 out. 2017.

6 CONCLUSÃO

A situação de disputa entre os estados-membros para o recolhimento do ICMS, antes da Emenda Constitucional nº 87 de 16 de abril de 2017, era muito maior do que hoje em dia, eis que nas operações interestaduais no e-commerce destinadas a não contribuinte do imposto, era aplicada apenas a alíquota interna do estado de origem da operação.

O Legislativo e os estados-membros, na busca pela repartição igualitária do ICMS no comércio eletrônico, ao passar dos anos vem criando novos dispositivos a fim de regulamentar esta divisão do imposto.

A Emenda Constitucional 87 foi o primeiro passo para a efetiva repartição do ICMS no e-commerce interestadual destinado a não contribuintes, pois antes a repartição contrariava o texto normativo mais importante do país. Então, embora não esteja aparelhada por uma estrutura normativa necessária para que a repartição do ICMS nessas operações seja realizada sem estar em conflito com outras disposições constitucionais, a mudança da redação dos incisos VII e VIII, § 2º do art. 155 da CF/88 eliminou a inconstitucionalidade da aplicação do diferencial de alíquota (DIFAL) em prol do estado destinatário.

Contudo, a questão da sistemática do recolhimento do DIFAL nas operações interestaduais realizadas no e-commerce destinadas a não contribuintes pelas microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional – Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições – ainda não foi ultrapassada.

O recolhimento do DIFAL, de acordo com o novo texto constitucional, deve ser realizado pelo estado de origem da operação, cabendo as empresas remetentes todo ônus operacional de calcular e recolher o imposto através dos meios adequados para o recolhimento.

Apesar da deliberação dos Estados através dos Convênios do CONFAZ para regulamentar alguns pontos pertinentes a sistemática de recolhimento do DIFAL no e-commerce, percebe-se que estas disposições não sucederam estudos aprofundados sobre os impactos que a nova forma de cálculo e recolhimento teria nas empresas optante do regime do Simples.

Desta forma, a repartição do ICMS ainda não pode ser efetivada totalmente, sendo sempre impedida pela inconstitucionalidade de sua operacionalização.

No caso das microempresas e empresas de pequeno porte, a Constituição Federal de 88 garante um tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, incluindo regimes especiais ou simplificados, nos termos do art. 146, III, “d”; art. 170, IX e art. 179 da CF/88.

Além dos referidos dispositivos constitucionais, a Lei Complementar nº 123/2006 “estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado favorecido a ser dispensado à microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, do Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”. Tal norma foi criada em observância expressa ao art. 146, III, alínea d da CF/88.

As duas principais razões que impedem o recolhimento do DIFAL resultante das operações interestaduais no e-commerce destinadas a consumidor final não contribuinte pelas empresas optantes do Simples Nacional é a inconstitucionalidade material das do Convênios criados para regulamentar essa questão, bem como uma sistemática que não viole o seu tratamento diferenciado.

Assim, é necessário a criação de uma Legislação Complementar (Art. 146, III, alínea d da CF/88) para dispor sobre o tratamento diferenciado garantido as microempresas e empresas de pequeno porte, determinando as alíquotas devidas aos estados destinatários no e-commerce interestadual destinado a não contribuintes, de modo que sejam recolhidas de forma mensal, honrando o regime especial garantido à essas empresas.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11. ed. Salvador: JusPodivm, 2017.

BRAGHETTA, Daniela de Andrade. **Tributação no Comércio Eletrônico**. S. Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 112.

BRASIL. Constituição (1988). **Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015**. Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal e inclui o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para tratar da sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado. Emenda Constitucional Nº 87, de 16 de Abril de 2015. Brasília, Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm>.

Acesso em: 30 set. 2017.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 5 de Outubro. Disponível em: <

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 06 out. 2017.

_____. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999.. Lei Complementar Nº 123, de 14 de Dezembro de 2006. DOU, 15 dez. 2006. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 08 out. 2017.

_____. **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). Lei Kandir. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 16 out. 2017.

_____. **Resolução nº 22, de 19 de maio de 1989.** Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais.. Resolução Nº 22. Brasília, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/CONGRESSO/RSF/RSF_22-89.htm>. Acesso em: 10 out. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Decisão Monocrática nº 5464.** Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Diário Oficial da União. Brasília. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/ADI5464.pdf>>. Acesso em: 16 out. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. **Agravo Regimental 131.941.** Publicado no Diário da Justiça 19 abr. 1991. Relator: Ministro Marco Aurélio. São Paulo. 1991.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário. 2.** Constitucional e Tributário. 3.interpretação do Art. 155, § 2º, VII, “a” e “b”, VIII, da Constituição federal. Vendas Realizadas de Forma Não Presencial A Consumidor Final não Contribuinte do Imposto. Aplicação da Alíquota Interna no Estado de origem. 4. Protocolo Confaz Nº 21/2011. Inconstitucionalidade. 5.modulação dos Efeitos. 6. Repercussão Geral. 7. Recurso Extraordinário não Provido. nº 680.089. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, 17 de setembro de 2014. Dou. Brasília, . Disponível em: <<http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:8NYIAwvBTAEJ:www.stf.j>

us.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=285683659&tipoApp=.pdf+&cd=2&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>. Acesso em: 16 out. 2017.

CARLOS TEJERA CAMPOS DO AMARAL, Fernando. **O ICMS sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final e a Emenda Constitucional nº 87 de 17 de abril de 2015..** 2016. Monografia (Bacharelado em Direito)- Universidade de Brasília, Brasília, 2016. Disponível em: <http://bdm.unb.br/bitstream/10483/.../2016_FernandoCarlosTejeraCamposdoAmaral_tcc.pdf>. Acesso em: 02 out. 2017.

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

CONFAZ. **Ações e Programas**. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas>>. Acesso em: 05 out. 2017.

_____. **Convênio ICMS nº 93 de 17 de setembro de 2015**. Dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada. DOU, 21 set. 2015. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv093_15>. Acesso em: 16 out. 2017.

_____. **Protocolo Icms 21, de 1º de Abril de 2011**. Publicado no DOU em 07 abr. 2011. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2011/pt021_11>. Acesso em: 16 out. 2017.

DIAS, Daniela; MORAIS, Roberto Rodrigues de. **Princípios constitucionais tributários vigentes no Brasil** – o princípio da não-cumulatividade. Disponível em: <https://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=12316>. Acesso em: 16 out. 2017.

FINDELSTEIN, Maria Eugênia Reis. **Direito do Comércio Eletrônico**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

FONSECA, Alberico Santos. **ICMS no comércio eletrônico**. Disponível em <http://www.fap-pb.edu.br/instituto/arquivos/artigo_icms_comercio_eletronico_alberico_fonseca.pdf> Acesso em: 16 out. de 2016

FROSSARD. Dermeval. **Considerações sobre a base de cálculo do ICMS**. Disponível em: < <https://pt.scribd.com/document/72089748/Sobre-ICMS> >. Acesso em: 27 set. 2017.

GASSEN, Valcir. **Tributação na origem e destino**. São Paulo: Editora Saraiva, 2013, p.111.

GUSTAVO, Luis. **Uma ideia sobre o princípio da relatividade dos contratos**. 2012. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/51077/uma-ideia-sobre-o-principio-da-relatividade-dos-contratos>>. Acesso em: 16 out. 2017.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

ISABELLE LIEBEL, Lorayne. **A INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS NO E-COMMERCE**. 2016. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) - Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2016. Disponível em: <http://www.unirio.br/unirio/ccjp/arquivos/tcc-lorayne-i-liebel-a-incidencia-tributaria-do-icms-no-e-commerce-1>. Acesso em: 28 set. 2017.

LORA, Diego Marques. **IPI na base de cálculo do ICMS**. 2017. Disponível em: <<http://www.contabeis.com.br/artigos/41111/ipi-na-base-de-calculo-do-icms/>>. Acesso em: 08 out. 2017.

MALOSÁ JUNIOR, Francisco Carlos; SILVA, Rafael de Souza. **Autonomia da vontade e o dirigismo estatal nos contratos**. Disponível em:

<[http://web.unifil.br/docs/juridica/01/Revista Juridica_01-14.pdf](http://web.unifil.br/docs/juridica/01/Revista_Juridica_01-14.pdf)>. Acesso em: 16 out. 2017.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**: completo. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PICCOLI, Karin Rose Mussi. **ICMS sobre o Comércio Eletrônico**. 1ª Ed. São Paulo: IOB Sage, 2015.

RECEITA FEDERAL. **O que é o Simples Nacional?** Disponível em: <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/simplesnacional/documentos/pagina.aspx?id=3>>. Acesso em: 16 out. 2017.

RESINA, Jane. **Tributação ICMS**. 2010. Disponível em: <<http://www.resinamarcon.com.br/artigo/213/tributa-o-icms/>>. Acesso em: 10 out. 2017.

SABAAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SEBRAE. **Micro e pequenas empresas geram 27% do PIB do Brasil**. Disponível em: <<https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/mt/noticias/micro-e-pequenas-empresas-geram-27-do-pib-do-brasil,ad0fc70646467410VgnVCM2000003c74010aRCRD>>. Acesso em: 16 out. 2017.

SILVA, Leonardo Werner. **Internet foi criada em 1969 com o nome de "Arpanet" nos EUA**. 2001. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/folha/cotidiano/ult95u34809.shtml>>. Acesso em: 16 out. 2017.

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

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

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