



**FACULDADE BAIANA DE DIREITO**  
**CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**SAÁDIA FERREIRA DOS SANTOS**

**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA SISTEMÁTICA DE  
RECOLHIMENTO DO ICMS APÓS A EMENDA  
CONSTITUCIONAL Nº 87/2015**

Salvador  
2016

**SAÁDIA FERREIRA DOS SANTOS**

**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA SISTEMÁTICA DE  
RECOLHIMENTO DO ICMS APÓS A EMENDA  
CONSTITUCIONAL Nº 87/2015**

Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Laís Gramacho.

Salvador  
2016

**TERMO DE APROVAÇÃO**

**SAÁDIA FERREIRA DOS SANTOS**

**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA SISTEMÁTICA DE  
RECOLHIMENTO DO ICMS APÓS A EMENDA  
CONSTITUCIONAL Nº 87/2015**

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em  
Direito, Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Salvador, \_\_\_\_/\_\_\_\_/ 2016

## AGRADECIMENTOS

A conclusão de um estudo como este, envolve muito esforço e dedicação. No entanto, toda a jornada se torna um pouco menos complexa quando temos pessoas especiais ao nosso lado.

Por isso, agradeço desmedidamente a todos que contribuíram de alguma forma para a realização deste sonho, em especial:

Aos meus pais, Jorge e Deia, que ao longo de toda a minha vida se empenharam no papel de mola propulsora e jamais deixaram de acreditar no meu potencial.

Ao meu irmão, George, por todo suporte e proteção.

À minha belíssima família, por todo amor, suporte e apoio incondicional.

À minha orientadora, Laís Gramacho, por toda dedicação e comprometimento, a sua formidável orientação fez com que essa tarefa fosse ainda mais prazerosa.

A Renato, por toda compreensão, apoio e incentivo.

Aos meus queridos amigos, notadamente, Gabriela Tanajura, Rafaela Reis e José Calmon, pelo elo de força e ânimo que formamos.

Ao escritório Landim, Maia & Bastos, pelo apoio e disponibilização de sua biblioteca, em especial, ao advogado Arthur Pires, por sua orientação amiga.

A todos os funcionários da biblioteca da Faculdade Baiana de Direito, pelo ótimo atendimento e paciência.

“Todas as vitórias ocultam uma abdicação”.

Simone de Beauvoir

## RESUMO

O presente estudo tem por objeto central promover a análise dos impactos econômicos e tributários proveniente da nova sistemática do ICMS inaugurada com base na modificação da redação do artigo 155, §2º, incisos VII e VIII da Constituição Federal pela emenda constitucional nº 87 de 2015, a fim de destacar as inconstitucionalidades e controvérsias decorrentes. Dessa maneira, a princípio, será exposto o desenvolvimento do imposto sobre a circulação de mercadorias até o alcance da sua configuração atual, a partir da qual será estudada a hipótese de incidência. Ainda, por conta da sua imprescindibilidade à adequada aplicação do ICMS, e relevância para compreensão das violações constitucionais decorrentes da nova sistemática, serão abordados os aspectos fundamentais da não cumulatividade. Em um segundo momento, analisa-se a sistemática de incidência do imposto sobre a circulação de mercadorias nas operações interestaduais, acentuando, inclusive, o método vigente antes e depois do advento da EC n 87 de 2015, além da demonstração dos fundamentos políticos e econômicos que levaram à alteração. O último capítulo ocupa-se em averiguar a constitucionalidade de nova sistemática, a partir da análise dos principais reflexos tributários e econômicos vivenciados. Neste sentido, observa-se o impacto negativo gerado em desfavor das empresas optantes do Simples Nacional, sem, contudo, deixar de ressaltar a necessidade de criação de um mecanismo capaz de repartir de forma equilibrada as receitas do ICMS, a fim de efetivar os preceitos constitucionais de manutenção do pacto federativo e redução das desigualdades regionais. Por fim, expõe a repercussões controversas do novo ICMS, em razão das expressas violações ao princípio da não cumulatividade, e a oneração indevida do contribuinte por conta da criação excessiva de obrigações acessórias.

**Palavras-chave:** ICMS, tributário, emenda constitucional, simples nacional, operações, interestaduais.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

art.	artigo
CTN	Código Tributário Nacional
CF	Constituição Federal da República
CF/88	Constituição Federal da República de 1988
STF	Supremo Tribunal Federal
ICMS	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação
DF	Distrito Federal
EC	Emenda Constitucional
IVC	Imposto sobre Venda e Consignação
ICM	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias
ISSQn	Imposto Sobre Serviços de Qualquer natureza
ISS	Imposto Sobre Serviços
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPJ	Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CPP	Contribuição Previdenciária Patronal
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
DIFAL	Diferencial de Alíquotas
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADCT	Atos de Disposições Constitucionais Transitórias
RE	Recurso Extraordinário

MT	Mato Grosso
SE	Sergipe
OAB	Ordem dos Advogados da Bahia
CFOAB	Conselho Federal da OAB
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte
PIB	Produto Interno Bruto

## LISTA DE TABELAS

Tabela 01	Operações atingidas pela isenção	45
Tabela 02	Demonstração de cálculo do diferencial de alíquotas	62
Tabela 03	Sedes do e-commerce no Brasil	72
Tabela 04	Demonstração do recolhimento de ICMS após a EC nº 87 de 2015	81

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b>	11
<b>2 IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (ICMS)</b>	13
2.1 ASPECTOS RELEVANTES ACERCA DO DESENVOLVIMENTO E CONFIGURAÇÃO ATUAL DO ICMS	13
2.2 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA	18
<b>2.2.1 Aspecto material</b>	19
2.2.1.1 Circulação de mercadorias	20
<b>2.2.2 Aspecto temporal</b>	23
<b>2.2.3 Aspecto espacial</b>	25
<b>2.2.4 Aspecto pessoal</b>	28
<b>2.2.5 Aspecto quantitativo</b>	33
2.3 A NÃO CUMULATIVIDADE	36
<b>2.3.1 A percepção da não cumulatividade como princípio constitucional</b>	37
<b>2.3.2 A sistemática de aplicação da não cumulatividade</b>	38
<b>2.3.3 Breves considerações acerca dos efeitos da não cumulatividade nas empresas optantes do Simples Nacional</b>	46
<b>3 SISTEMÁTICA DA INCIDÊNCIA DO ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS</b>	52
3.1 AS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS	52
<b>3.1.1 O diferencial de alíquotas do ICMS antes do advento da Emenda Constitucional nº 87 de 2015</b>	56
<b>3.1.2 Noções gerais da guerra fiscal que permeia as relações jurídicas envolvendo ICMS</b>	64
3.2 O IMPACTO DO DESENVOLVIMENTO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO	

NO DIREITO TRIBUTÁRIO E A CONSEQUENTE INEFETIVIDADE DA SISTEMÁTICA DE ALÍQUOTAS DO ICMS ANTERIOR A EC Nº 87 DE 2015	71
3.3 ALÍQUOTAS DAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS APÓS A EC Nº 87 DE 2015.	78
<b>4 A ANÁLISE DE CONSTITUCIONALIDADE DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87 DE 2015</b>	<b>83</b>
4.1 OS REFLEXOS DA EC 87/15 NAS EMPRESAS OPTANTES DO SIMPLES NACIONAL	83
4.2 A IMPRESCINDIBILIDADE DA TRIBUTAÇÃO NA EFETIVAÇÃO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS	91
<b>4.2.1 O pacto federativo e a autonomia financeira dos Estados</b>	<b>91</b>
4.2.1.1 A emenda constitucional nº 87 de 2015 como mecanismo de preservação do pacto federativo	97
<b>4.2.2 Tributação como meio de redução das desigualdades regionais</b>	<b>99</b>
4.2.2.1 A emenda constitucional nº 87 de 2015 como instrumento de redução das desigualdades regionais	104
4.3 AS REPERCURSÕES CONTROVERSAS DA EMENDA N 87 DE 2015	105
<b>4.3.1 A violação ao princípio da não cumulatividade praticada pela sistemática da emenda constitucional nº 87 de 2015</b>	<b>106</b>
<b>4.3.2 A oneração indevida das relações comerciais e dos contribuintes em prol de uma demanda dos Estados</b>	<b>111</b>
4.4 A SIMPLIFICAÇÃO DO ICMS COMO SOLUÇÃO PARA O EQUILÍBRIO FISCAL E POLÍTICO DO IMPOSTO	114
<b>5 CONCLUSÃO</b>	<b>121</b>
<b>REFERÊNCIAS</b>	<b>124</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho trata da análise das repercussões advindas da Emenda Constitucional nº 87 de 2015, que alterou a sistemática da incidência da alíquota interestadual do ICMS e da necessidade de recolhimento do diferencial de alíquotas nas operações interestaduais não presenciais destinadas a não contribuinte do imposto.

A escolha do tema foi baseada na intensa repercussão provocada pela adoção do “novo” ICMS no comércio eletrônico, de modo que a sua incidência veio a ocasionar diversos prejuízos a muitas empresas, em especial as optantes do Simples Nacional, que passaram a suscitar o fechamento dos seus negócios em razão da impossibilidade de adaptação ao novo sistema.

O imposto sobre a circulação de mercadorias é o principal vetor econômico dos Estados, representando a maior porcentagem de receitas tributárias arrecadadas. Não por menos, é o principal motivo de tensão entre os entes federativos que, com o fim de atrair investimentos para suas regiões e aumentar a arrecadação, acabam concedendo benefícios e incentivos fiscais, muitas vezes sem qualquer embasamento legal, provocando conflito denominado de “guerra fiscal”<sup>1</sup>.

A disputa ficou ainda mais acirrada quando, por força do elevado desenvolvimento do comércio eletrônico, a percepção de receitas decorrentes de operações não presenciais envolvendo sujeitos não contribuintes do imposto intensificou as operações de circulação de mercadoria, mas a receita decorrente restou concentrada em determinadas regiões, já que para as referidas operações, não era prevista a repartição de receitas.

Neste cenário, a Emenda Constitucional nº 87 de 2015 surgiu no ordenamento jurídico com o objetivo de repartir, entre os estados, o total de receitas obtido a título de ICMS, inclusive, nas operações realizadas por meio do “e-commerce”.

Dessa maneira, o presente estudo tem por objeto central analisar as possíveis inconstitucionalidades e controvérsias provocadas pela nova sistemática de ICMS implantada a partir da modificação da redação do artigo 155, §2º, incisos VII e VIII

---

<sup>1</sup> CONFAZ. **Arrecadação do ICMS - Valores Correntes - 2016**. Disponível em: < <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/boletim/Valores.asp>>. Acesso em: 16 out. 2016.

da Constituição Federal pela EC nº 87/2015, apontando os diversos impactos econômicos e tributários provenientes desta.

Em um primeiro momento, a abordagem do tema terá por foco o desenvolvimento do imposto sobre a circulação de mercadorias até o alcance da sua configuração atual, momento em que será analisada sua hipótese tributária de incidência. Outrossim, busca-se ponderar o método de aplicação do princípio da não cumulatividade ao ICMS, tendo em vista que a sua prática é imprescindível à adequada aplicação do imposto e o seu protagonismo dentre as supostas violações acarretadas pela nova sistemática.

Em seguida, serão estudadas as operações interestaduais e a interação delas com o imposto sobre a circulação de mercadorias, apontando o mecanismo aplicado antes e após a introdução da emenda constitucional nº 87 no ordenamento jurídico. Neste ponto, traçam-se os principais fatos e fundamentos políticos e econômicos que ensejaram à alteração.

O último capítulo ocupa-se em averiguar a constitucionalidade da sistemática implementada com base na emenda, destacando os reflexos tributários decorrentes. Para tanto, apontam-se os impactos negativos vigorados em desfavor às empresas optantes do Simples Nacional, sem, contudo, menosprezar a necessidade de criação de um novo mecanismo capaz de efetivar os preceitos constitucionais de redução das desigualdades regionais e manutenção da higidez do pacto federativo. Ao final, serão expostas as repercussões controversas do novo ICMS, em razão da expressa violação ao princípio da não cumulatividade, bem como, da criação de obstáculos à simplificação do imposto, diante da oneração indevida do contribuinte, por conta da criação excessiva de obrigações acessórias.

## 2 IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (ICMS)

O ICMS<sup>2</sup> é um imposto de competência estadual com previsão constitucional no inciso II do artigo 155, que incide sobre a circulação de mercadorias, prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e serviços de comunicação. Deste modo, de logo já possível constatar que esse tributo compreende a ocorrência de ao menos três hipóteses de incidências distintas.

Neste capítulo, serão analisados os aspectos fundamentais que integram o imposto, mapeando o seu desenvolvimento até a chegada à sua sistemática atual. Ainda, a sua hipótese de incidência será explorada, demonstrando seus critérios constitutivos e delimitando-a ao objeto principal deste estudo, o imposto sobre as operações envolvendo a circulação de mercadorias.

### 2.1 ASPECTOS RELEVANTES ACERCA DO DESENVOLVIMENTO E CONFIGURAÇÃO ATUAL DO ICMS

Nem sempre o imposto sobre a circulação de mercadoria e serviços (ICMS) esteve inserido do direito tributário brasileiro, pelo menos não na forma com a qual se apresenta atualmente.

A princípio, o imposto correspondente ao ICMS era o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), criado em 1923 pela União por meio da Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922 com o fim de atender às associações comerciais que desejavam um “papel líquido e certo” com força de câmbio semelhante ao das letras de câmbio e promissórias<sup>3</sup>. Em 1934, o IVC foi transferido à competência dos Estados<sup>4</sup>.

---

<sup>2</sup> Imposto sobre a Circulação de Mercadoria e Serviço.

<sup>3</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. rev, atual e amp. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 521.

<sup>4</sup> BRITO, Edvaldo. Natureza Jurídica Mercantil do ICMS. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS e a LC 87/96**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 39.

De acordo com a Constituição de 1946, o contrato de compra e venda era o fato gerador do IVC, em um negócio jurídico que figuravam como devedores os comerciante e produtores, até mesmo os industriais, apenas<sup>5</sup>.

O grande problema relacionado ao IVC é que este imposto acabava sendo responsável pela oneração dos preços dos produtos, acarretando em sérios prejuízos ao custo de vida, as estruturas empresariais e ao comércio interestadual de mercadorias. Isso porque o IVC estava configurado como tributo cumulativo, com efeito em cascata e, por este motivo, passou a ser sugerida a substituição do IVC por um novo imposto de incidência única<sup>6</sup>.

O IVC, todavia, não é de imediato substituído pelo ICMS atual, antes disso, em 1965, a Emenda Constitucional nº 18<sup>7</sup> criou imposto sobre a circulação de mercadorias, o ICM, conferindo aos Estados a competência do imposto incidente sobre “operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores”. Além disso, o parágrafo primeiro do artigo 12 da referida emenda estabeleceu alíquota uniforme a todas as mercadorias, cabendo ao Senado Federal definir por meio de Resolução os limites máximos para as operações interestaduais realizadas.

Outrossim, o parágrafo segundo introduziu a não-cumulatividade<sup>8</sup> à sistemática do imposto sobre a circulação de mercadoria da seguinte forma:

§ 2º O imposto é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado, e não incidirá sobre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual.

A inserção da não-cumulatividade, que será mais bem aprofundada em capítulo próprio, foi uma das principais mudanças trazidas pelo ICM, de modo que é o mais importante critério de distinção entre o IVC e o ICM. O IVC era um imposto plurifásico cumulativo, motivo este que ocasionava em uma demasiada elevação dos

---

<sup>5</sup> BRITO, Edvaldo. Natureza Jurídica Mercantil do ICMS. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS e a LC 87/96**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 39.

<sup>6</sup> *Ibidem*, loc.cit., et.seq.

<sup>7</sup> BRASIL. **Emenda Constitucional nº 88**, de 01 de dezembro de 1965. Reforma do Sistema Tributário. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc\\_anterior1988/emc18-65.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm)>. Acesso em 16 out. 2016.

<sup>8</sup> Vide o tópico 2.3.

preços e oneração da tributação<sup>9</sup>. Por outro lado, a norma constitucional<sup>10</sup> vigente determina que o ICM será um imposto não cumulativo, isto é, a apuração a base de cálculo será realizada separadamente em cada operação, de modo a ser possível descontar o que já foi pago e gerar crédito para operações futuras.

Quando o ICM surgiu no ordenamento tributário, os Estados temiam que a alteração provocasse uma baixa da arrecadação, visto que as alíquotas aplicadas ao IVC tinham um alto percentual e havia receio de que o ICM não acompanhasse esta lógica. Assim, a alíquota de 15% fixada inicialmente foi logo alterada para alcançar os parâmetros ora aplicáveis ao IVC<sup>11</sup>.

Não obstante, a adoção do imposto na forma de ICM provocou um expressivo aumento na arrecadação. Todavia, este crescimento ocorreu de forma desigual entre as regiões, provocando uma concentração de receitas no Sul e no Sudeste do país, razão esta que levou a inúmeros debates sobre o impacto regional do novo imposto. Os Estados das regiões menos desenvolvidas denunciaram a remessa de renda das regiões mais pobres para as mais ricas, uma vez que o imposto era cobrado na origem, e os consumidores destes estados desfavorecidos estariam arcando com a carga tributária<sup>12</sup>.

Apenas em 1988, com o advento da Constituição Federal é que o “S” passa a integrar a sigla do imposto, compondo o ICMS, que agora alcança, além das operações de circulação de mercadorias, os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e os serviços de comunicação.

Destarte, o ICMS passou a recair sobre o consumo, acompanhado do ISS e do IPI, sendo este um diferencial do sistema tributário brasileiro, que reparte a tributação entre os entes federativos.

---

<sup>9</sup> BRITO, Edvaldo. *Op.cit*, 1997, p. 39 *et seq.*

<sup>10</sup> BRASIL. **Constituição Federal de 1988** Art. 155. § 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;

<sup>11</sup> REZENDE, Fernando. ICMS: Como era, o que mudou ao longo do tempo, perspectivas e novas mudanças. **Cadernos Fórum Fiscal**. 2009. n. 10. Disponível em: < [www.esat.fazenda.pr.gov.br](http://www.esat.fazenda.pr.gov.br)>. Acesso em: 30 abr. 2016.

<sup>12</sup> *Ibidem*.

Sacha Calmon<sup>13</sup> lembra que, desde a modificação da Emenda Constitucional nº 01/69, que atribuiu aos Estados a competência para instituir o ICMS, já restava claro que as operações mencionadas no dispositivo legal seriam “operações jurídicas que transferem o domínio e a posse da mercadoria desde a produção até o consumo”.

Nos países europeus, o imposto incidente sobre o consumo é o IVA, que seria o imposto sobre o valor agregado. O IVA não alcança as vendas líquidas, tão pouco o valor adicionado ao produto em cada etapa do processo de industrialização ou comercialização. Ao IVA, como ocorre com o ICMS, também se aplica a não-cumulatividade, de maneira que o tributo incide sobre as operações de circulação de mercadoria e a prestação de serviços, e que esta incidência não pode ocorrer em desconsideração ao já recolhido na etapa anterior<sup>14</sup>.

Neste caso, a diferença está na forma de aplicação do princípio da não-cumulatividade, pois no Brasil há um conflito de imposto contra imposto. Em consequência, quando há isenção em uma etapa, esta operação não gerará crédito e irá anular os créditos anteriores, de modo que a cobrança será efetuada desprezando as demais operações, o que fará com que o Estado receba mais do que lhe é devido<sup>15</sup>.

Para contornar este problema, o modelo europeu adota algumas medidas especiais, ilustradas por Misabel Derzi<sup>16</sup> com referência ao modelo francês que remedia os inconvenientes na seguinte forma:

1. concede direito à dedução, apesar da isenção, como no caso das exportações;
2. concede reembolso do TVA à pessoa isenta. É o regime das explorações agrícolas;
3. permite a transferência do direito de dedução. Uma pessoa não contribuinte do TVA (e que não pode deduzir), por uma ficção jurídica, transfere seu direito a um outro contribuinte, como nos contratos de concessão, concluídos por coletividades públicas;
4. abre possibilidade de opção, que permitem ao isento utilizar-se do direito à dedução, submetendo-se ao imposto (é o caso das instituições financeiras e bancárias e de outras empresas isentas, somente tributáveis por um direito de escolha, garantido pelo legislador).

---

<sup>13</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14 ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2014, p. 465.

<sup>14</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Aspectos da Substituição Tributária na Lei Complementar nº 87/96. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS e a LC 87/96**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 103.

<sup>15</sup> *Ibidem*, loc.cit.

<sup>16</sup> *Ibidem*, p. 105.

Portanto, de fato demonstra-se como um imposto que visa tributar o consumo sem que para tanto, onere a produção ou o comércio. Em decorrência da sua amplitude, e da sua incidência igualitária sobre as prestações de serviços (no Brasil, reservado ao ISSQn, de competência municipal), é possível se ter uma não cumulatividade mais efetiva, pois há uma compensação entre os serviços prestados e as mercadorias circuladas por um mesmo contribuinte<sup>17</sup>.

Nesta configuração atual, o artigo 155, II, da Carta Magna de 1988 determina a competência dos Estados e do Distrito Federal para instituir impostos “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”<sup>18</sup>.

O Código Tributário Nacional não dispõe sobre as normas gerais do ICMS, sendo este papel cumprido pela Lei Complementar 87/1996, e a instituição de fato será realizada pela lei estadual, que deve estar em consonância com as demais normas hierarquicamente superiores.

Ainda, a norma constitucional<sup>19</sup> faz vedação expressa qualquer diferença tributária estabelecida entre bens e serviços em razão de sua procedência ou destino. Assim, as alíquotas não poderão ser majoradas devido ao destinatário e remetente do produto.

O artigo 155, §2º, X, alíneas a; b; c; e d da CF/88 é responsável pela enumeração das imunidades específicas do ICMS, trazendo um rol de operações em que não será possível a incidência do imposto, ainda que lei estadual disponha o contrário. Cumpre notar que 25% do valor arrecadado pelos Estados a título de ICMS deverão ser partilhados com os municípios, na inteligência do artigo 158 da Carta Magna.

Nota-se que o ICMS é um tributo que levanta interessantes discussões, não apenas por sua configuração peculiar, mas também porque é um imposto que onera o consumo, sendo indissociável da vida de qualquer cidadão, que, no decorrer do dia-a-dia, depara-se diversas vezes com a incidência deste tributo.

---

<sup>17</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Aspectos da Substituição Tributária na Lei Complementar nº 87/96. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS e a LC 87/96**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 105.

<sup>18</sup> BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Brasília.

<sup>19</sup> Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

## 2.2 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS

A tributação consiste em uma ação do Estado, que, no exercício da sua soberania, tributa determinados fatos da vida cotidiana. Assim, a norma tributária determina as hipóteses que uma vez ocorridas, irão ensejar na aplicação do tributo correspondente. Deste modo, o artigo 114 do Código Tributário Nacional informa que será considerado fato gerador da obrigação principal a “situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Contudo, não se deve confundir fato gerador com hipótese de incidência. Esta descreve através da lei a situação hipotética que leva ao nascimento da obrigação, sendo assim, a descrição legal de um fato formulada de maneira prévia e genérica<sup>20</sup>.

Por hipótese de incidência, compreende-se a situação descrita em lei hábil a promover o surgimento da obrigação tributária, ao passo que o fato gerador é a concretização da situação descrita em lei no mundo dos fatos<sup>21</sup>.

Geraldo Ataliba chama atenção ao fato de que a hipótese de incidência é inconfundível, pois consiste no elemento nuclear do tributo, de modo que cada tributo resguarda esta identidade, sendo igual apenas a si mesmo. Ademais, salienta o autor que o fato gerador da obrigação deve preencher de forma integral a todas as características prevista em lei<sup>22</sup>.

A Lei Complementar nº 87 de 2016 descreve os fatos que poderão ser utilizados pelo legislador estadual para descrição das hipóteses de incidência. Por esta razão, não se pode dizer que a referida norma complementar cumpre com o papel de estabelecer o fato gerador do ICMS, isso porque tal tarefa deve ser cumprida pela lei estadual. Desse modo, na ausência de lei do Estado, não existirá imposto, pois a Unidade Federativa não poderá cobrar o ICMS sem antes editar lei para esse fim determinado<sup>23</sup>.

---

<sup>20</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p.58.

<sup>21</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 131.

<sup>22</sup> ATALIBA, Geraldo. *Op.cit.*, 2009, p.68

<sup>23</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Op.cit.*. 1999. p. 24.

No que se refere ao ICMS, a análise da hipótese de incidência auferir grande relevância em razão da diversidade de impostos existentes em uma única sigla. O ICMS compreende ao menos cinco hipóteses de incidência distintas, pois se fará presente nos serviços de comunicação e de transporte intermunicipal e interestadual; na circulação de mercadorias; e na importação. Ou seja, há diversos elementos nucleares distintos dentro de um mesmo imposto, pois a hipótese de incidência e a base de cálculo de cada um não se confundem com os demais<sup>24</sup>.

O ICMS é um imposto complexo e para alcançar esta conclusão, basta reparar que a sua composição abrange diversas situações de fato e de direito. Para a compreensão das questões jurídicas relacionadas ao ICMS, é imprescindível o estudo do seu elemento nuclear, a hipótese de incidência, sendo esta relevante premissa para a sua sistemática.

### 2.2.1 Aspecto material

O aspecto material indica a substância essencial da hipótese de incidência, o que o torna mais complexo. Isso porque é responsável pela eleição dos elementos objetivos que configuram a estrutura do fato contido em lei. Por assim dizer, é o aspecto capaz de caracterizar e individualizar o núcleo hipotético do tributo<sup>25</sup>.

Assim, o critério material é tido como o dado central que passa a ser condicionado pelo legislador quando faz menção aos demais critérios. No momento da individualização deste aspecto, não se deve envolver elementos estranhos que possam de certa maneira acarretar em uma feição definitiva, como a previsão de um evento<sup>26</sup>.

O autor Paulo de Barros<sup>27</sup> defende que é necessário fazer uma abstração absoluta dos demais critérios, a fim de extrair outro evento, além do próprio fato, que uma vez condicionado no tempo e no espaço, acabe por se transformar no fato

---

<sup>24</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16 ed. rev e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 40/41.

<sup>25</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p.106/107.

<sup>26</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria na Norma Tributária**. 4 ed. São Paulo: Editora Max Limonad, 2002, p. 124.

<sup>27</sup> *Ibidem*, p. 124 et seq.

hipoteticamente descrito. Desse modo, a abstração resultará no encontro de expressões que designam o comportamento humano, definindo uma obrigação de fazer, de dar ou até mesmo de ser (estado).

Destarte, conforme acima exposto, o ICMS é constituído por diferentes hipóteses de incidência, de maneira que há ao menos cinco impostos distintos compactados em uma única sigla.

#### 2.2.1.1 Circulação de mercadorias

A circulação de mercadorias é o aspecto material de maior relevância, principalmente em razão da sua incontestável expressividade econômica, uma vez que envolve significativa movimentação de dinheiro<sup>28</sup>. Prova disso é que, conforme o boletim de arrecadação<sup>29</sup> do ICMS elaborado pelo Confaz, até o mês de agosto de 2016, o Estado da Bahia já havia arrecadado R\$ 12.670.836,00 a título de ICMS referente a este ano-calendário, e no mesmo período, São Paulo arrecadou cerca de R\$ 82.444.953,00<sup>30</sup>.

Deste modo, o ICMS é a principal forma de arrecadação dos Estados e do Distrito Federal, superando o grau de recolhimentos de outros tributos pelos entes federativos<sup>31</sup> que incidem sobre a produção e a circulação de mercadorias.

É possível que o legislador estadual defina como hipótese de incidência do ICMS qualquer operação relativa à circulação de mercadorias, dentro dos limites estabelecidos pela Constituição e pela Lei complementar 87/96<sup>32</sup>.

---

<sup>28</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16 ed. rev e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 42.

<sup>29</sup> CONFAZ. **Arrecadação do ICMS - Valores Correntes - 2016**. Disponível em: < <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/boletim/Valores.asp>>. Acesso em: 16 out. 2016.

<sup>30</sup> Interessante notar que a arrecadação do Estado de São Paulo referente ao período de dezembro de 2015 a agosto de 2016, no valor de R\$ 82.444.952,00, supera a receita individualizada de todas as demais regiões do país no mesmo período. Tendo em vista que a arrecadação total do Norte foi ao valor de R\$ 15.831.816,00; Nordeste em R\$ 44.199.436,00; Sul em 48.563.957,00; e Centro-Oeste no valor de R\$ 20.480.599,00. Até no próprio Sudeste, a receita paulista representa em média 62,3% do total da Região. Dados disponíveis em: < <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/boletim/Valores.asp>>. Acesso em: 16 out. 2016.

<sup>31</sup> CARRAZA, Roque Antonio. *Op.cit.*, 2012, p. 42.

<sup>32</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos Fundamentais do ICMS**. 2 ed. São Paulo: Dialética. 1999. p. 24.

Todavia, é importante salientar que o ICMS não incide sobre a mercadoria, tão pouco sobre a mera circulação, para alcançar a hipótese nuclear do ICMS é necessária a conjugação dessas duas figuras, de modo que a incidência apenas se aplica à “circulação de mercadorias”, apenas um destes termos não basta. Isto é, não será todo tipo de operação jurídica ocorrida que poderá ser objeto de tributação deste imposto, é indispensável, porém, que o ato jurídico configure uma operação mercantil<sup>33</sup>.

Isto é, conforme leciona Hugo Machado<sup>34</sup>, “é inútil tentar-se determinar o significado da palavra operações, desligada da expressão relativa a circulação de mercadorias”.

Portanto, a configuração isolada destes elementos não possui relevância jurídica para fins tributários. Roque Antônio Carraza<sup>35</sup> elenca alguns requisitos essenciais para a configuração da operação mercantil como ato jurídico passível de tributação:

a) seja regido pelo direito comercial; b) venha praticado de um contexto de atividades empresariais; c) tenha por finalidade, pelo menos, em linha de princípio, o lucro (resultados econômicos positivos); e d) tenha por objeto uma mercadoria.

Nesse sentido, revela-se imprescindível promover uma aplicabilidade condizente e harmoniosa dos elementos integrantes da hipótese de incidência para alcançar a essência material da obrigação tributária<sup>36</sup>.

Aqui, revela-se um aspecto-comercial esperado das relações jurídicas que integram a hipótese de incidência do ICMS. Nesta relação negocial, de um lado há um vendedor e, do outro, há um indivíduo interessado em obter a mercadoria ofertada. Desta operação que enseja a transferência de titularidade sobre a mercadoria, irá se configurar o fato gerador do imposto estudado.

Nesse sentido, o fato gerador do ICMS deve ser o “acontecimento volitivo propulsor de uma operação mercantil”, em que se dará pela saída física da mercadoria de um estabelecimento com a intenção de transferi-la à outra pessoa<sup>37</sup>.

Em sua obra, José Eduardo Soares de Melo<sup>38</sup> leciona que as “operações” a que tratam o ICMS são “o verdadeiro sentido do ato juridicizado, a prática de ato jurídico

---

<sup>33</sup> CARRAZA, Roque Antonio. . **ICMS**. 16 ed. rev e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 43/44.

<sup>34</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Op.cit.* 1999. p. 24.

<sup>35</sup> CARRAZA, Roque Antonio. *Op.cit.*, 2012, p. 44.

<sup>36</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 11 ed. São Paulo: Dialética. 2009, p.11.

<sup>37</sup> BRITO, Edvaldo. Natureza Jurídica Mercantil do ICMS. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS e a LC 87/96**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 49.

como a transmissão de um direito (posse ou propriedade)”. Destarte, independe a natureza jurídica específica do ato ou negócio realizado, desde que a circulação econômica realizada implique em mudança de propriedade<sup>39</sup>.

Não é então o mero fato de ser proprietário de um bem que caracteriza situação hipotética para a incidência do imposto em questão, essa propriedade, todavia, precisa ser transacionada.

O Supremo Tribunal de Justiça<sup>40</sup> possui entendimento sumulado certificando que o simples deslocamento de mercadoria entre estabelecimentos não é fato gerador do ICMS, destacando que a transferência que não acarrete em mudança de propriedade não importa para efeitos de implicação do imposto.

Vale então ressaltar o conceito de circulação utilizado pelos autores Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo, como sendo a “passagem das mercadorias de uma pessoa para outro, sob um título jurídico, sendo irrelevante a mera circulação física ou econômica”<sup>41</sup>.

Isto posto, é imperioso frisar que a operação relativa à circulação de mercadorias não poderá ser simplesmente física, isto é, a mera entrega da coisa. A obrigação de dar precisa estar fundada em uma relação jurídica travada entre duas partes sob o regime do direito comercial, com o intuito de transferir a titularidade de um bem de uma pessoa para outra visando obter ganho econômico a partir desta operação.

Dessarte há uma especificidade legal quanto às operações tributáveis pelo ICMS, restringido o aspecto material. Não é qualquer operação jurídica que terá o condão de atrair a incidência. Esta operação precisa ser constituída por uma circulação jurídica da mercadoria que acarretará em transmissão de propriedade de um sujeito para outro em caráter negocial.

Por mercadoria, compreende-se qualquer bem móvel corpóreo passível de mercancia, ou seja, é coisa suscetível à compra e venda. Desse modo, deve-se

---

<sup>38</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *Op.cit.*,. 2009. p. 11

<sup>39</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 375.

<sup>40</sup> BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. **Súmula nº 166**. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

<sup>41</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 8 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora LTDA, 2013, p. 236.

analisar a finalidade do bem para defini-lo como mercadoria, pois, deve estar destinado ao comércio.

Em sentido amplo, a mercadoria seria tudo que possa ser objeto de comércio, de modo que abarcaria inclusive os bens imóveis. Contudo, para fins de incidência do ICMS, a mercadoria não deve ser visualizada em um sentido amplo, de maneira que serão consideradas as mercadorias como coisas móveis. Coisas por serem bens corpóreos que valem por si, e móveis porque o sistema jurídico atribui ao imóvel disciplina específica<sup>42</sup>.

Cumpra, portanto, ressaltar que a tributação não se aplica a mera mercadoria existente, é imprescindível que ela esteja vinculada a uma operação de circulação mercantil nos moldes acima explanados para que constitua fato imponible do ICMS. Logo, apenas quando se estiver diante de um negócio jurídico que acarrete em uma transmissão de propriedade de determinada mercadoria é que o ICMS poderá ser exigido do contribuinte<sup>43</sup>.

Ante o exposto, não restam dúvidas quanto a expressa importância jurídica e econômica do ICMS, uma vez que se aplica nas principais relações comerciais realizadas no dia a dia. O imposto sobre a circulação de mercadorias terá grande relevância no desenvolvimento deste trabalho, por ser objeto das operações modificadas pela Emenda Constitucional 87 nº de 2015, conforme será demonstrado nos tópicos que seguem.

A partir deste ponto, o estudo será delimitado ao imposto que incide sobre a circulação de mercadoria, objeto principal deste trabalho. Desse modo, as considerações a seguir realizadas, terão por fundamento a hipótese de incidência restrita das operações sobre a circulação de mercadoria, uma vez que a prestação de serviços não revelam grandes interferências no desenvolvimento da matéria.

### 2.2.2 Aspecto temporal

---

<sup>42</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos Fundamentais do ICMS**. 2 ed. São Paulo: Dialética. 1999. p. 28/29.

<sup>43</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16 ed. rev e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 49

O aspecto temporal da hipótese de incidência determina o momento em que nasce a obrigação tributária<sup>44</sup>. Segundo Geraldo Ataliba a lei tributária será responsável por indicar as circunstâncias de tempo que importa à configuração do fato gerador, indicação esta que poderá ser implícita ou explícita. Destarte, o critério temporal será imprescindível na identificação do momento em que se deu por ocorrido o fato imponible da obrigação<sup>45</sup>.

Aroldo Gomes de Mattos destaca a relevância desse aspecto, tendo em vista a sua capacidade de definir no tempo, de maneira correspondente, o direito da Fazenda Pública e a obrigação do sujeito passivo, e não apenas, já que o aspecto temporal serve como o *dies a quo* destinado à contagem do prazo para o lançamento do crédito tributário, sob pena de decadência, além de ser o marco final para o prazo de adimplência do tributo<sup>46</sup>.

A Constituição não define momento em que nascerá a obrigação tributária, sendo esta uma atribuição do legislador ordinário que, discricionariamente, poderá estabelecer o momento em que se dará por consumado o fato gerador. Todavia, esta autonomia não poderá ser anterior à consumação do fato, sob pena de violar o princípio da irretroatividade da lei. Ainda, em sendo omissa a lei ordinária, há de se considerar o momento em que se consuma o fato material<sup>47</sup>.

No caso do ICMS, a lei aditada pelos Estados e Distrito Federal irá definir o aspecto temporal da hipótese de incidência, indicando o momento em que o fato gerador será tido como consumado. A fim de exemplificar, poderão ser caracterizados como elemento temporal o momento da entrada da mercadoria no estabelecimento comercial, industrial ou produtor; o momento da saída da mercadoria; ou até mesmo o mesmo em que a nota fiscal é extraída<sup>48</sup>.

No Estado da Bahia, por exemplo, a definição legal do momento da ocorrência do fato gerador está prevista no artigo 4º da Lei 7.014 de 1996, estando dentre as

---

<sup>44</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16 ed. rev e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 52.

<sup>45</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 94.

<sup>46</sup> MATTOS, Aroldo Gomes. **ICMS (Comentários à Legislação Nacional)**. São Paulo: Dialética, 2006, p. 228.

<sup>47</sup> ATALIBA, Geraldo. *Op.cit*, 2009, p. 95.

<sup>48</sup> CARRAZA, Roque Antonio. *Op.cit*, 2012, p. 52.

hipóteses listadas “a saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”<sup>49</sup>.

Com efeito, Carraza<sup>50</sup> destaca algumas situações que não poderão configurar como consumado o fato gerador do ICMS, dentre elas:

a) em momento anterior à ocorrência da operação mercantil; b) quando o fato verificado não configura operação mercantil; c) quando o bem móvel sai do estabelecimento comercial, industrial ou produtor para a ele tornar, como se dá no comodato; ou d) na consignação mercantil, em que o consignante remete mercadoria de sua propriedade para o consignatário, que a venderá, por sua conta e risco (há, aí, apenas movimentação física do bem móvel, não operação mercantil).

Isto ocorre, explica o autor, porque não é possível tributar um fato antes da sua ocorrência, assim, o fato imponible só se dará por ocorrido depois de consumada a operação mercantil.

Assim, o aspecto temporal é um dado indispensável à constituição do crédito tributário pelo lançamento, à medida que materializa o nascimento da obrigação tributária<sup>51</sup>.

Portanto, para fins de tributação do ICMS, a lei ordinária estadual poderá determinar a seu modo, o momento em que se dará por ocorrida a operação, desde que em observância as limitações constitucionais existentes. Isto é, o critério temporal só pode ser definido para a partir do momento em que a operação se concretiza, antes disso, não será possível tributar.

### 2.2.3 Aspecto espacial

O critério espacial é responsável pela delimitação territorial em que se dará por ocorrido o fato gerador, ou como descreve Ataliba<sup>52</sup>, é a indicação das circunstâncias de lugar relevantes para a configuração do fato imponible.

---

<sup>49</sup> BAHIA. **Lei 7.014**, de 04 de dezembro de 1996. Trata do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências. Disponível em: <[http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/DITRI/leis/leis\\_estaduais/legest\\_1996\\_7014\\_icmscomnotas.pdf](http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/DITRI/leis/leis_estaduais/legest_1996_7014_icmscomnotas.pdf)>.

Acesso em: 20 out. 2016

<sup>50</sup> CARRAZA, Roque Antonio. . **ICMS**. 16 ed. rev e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 53/54.

<sup>51</sup> MATTOS, Aroldo Gomes. **ICMS (Comentários à Legislação Nacional)**. São Paulo: Dialética, 2006, p. 228.

O local de ocorrência do fato gerador é onde será possível reputar devido o imposto, sendo assim o território no qual a Unidade Federativa tributadora tem soberania para instituição do imposto<sup>53</sup>.

Desse modo, é de grande relevância a definição do aspecto espacial, pois, uma vez ocorrido o fato gerador em determinado local, por consequência, haverá a determinação da competência para a respectiva cobrança. Em especial, no caso do ICMS, em condição de expressivo imposto estadual, a delimitação do espaço de ocorrência do fato imponible é importante para evitar dúvidas acerca do destino do valor arrecadado, diante da pretensão da arrecadação por mais de um Estado<sup>54</sup>.

A ideia aqui é determinar um lugar no espaço onde os fatos da vida serão concretizados, tornando possível a incidência do tributo, em observância aos demais aspectos. Nesse sentido, o aspecto espacial estará em consonância, numa análise genérica, com a competência legislativa atribuída pela Constituição, de modo que, será considerada toda a unidade nacional nos impostos de competência da União; a área municipal quando o Município for o ente competente; e sendo o Estado o detentor da competência, como no caso do ICMS, há de se considerar a abrangência estadual<sup>55</sup>.

Destarte, mesmo que sejam preenchidos os demais aspectos acima analisados, os fatos serão irrelevantes se não ocorridos dentro do espaço delimitado em lei para caracterização do fato imponible<sup>56</sup>.

No âmbito do ICMS, o artigo 11, inciso I da Lei complementar 87/1996<sup>57</sup> define os locais que serão considerados para fins de tributação. Contudo, de modo geral, no

---

<sup>52</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 104.

<sup>53</sup> MATTOS, Aroldo Gomes. . **ICMS (Comentários à Legislação Nacional)**. São Paulo: Dialética, 2006, p. 216.

<sup>54</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos Fundamentais do ICMS**. 2 ed. São Paulo: Dialética. 1999. p. 55.

<sup>55</sup> ATALIBA, Geraldo. *Op.cit.*, 2009, p.104/105.

<sup>56</sup> *Ibidem*, p. 105.

<sup>57</sup> BRASIL. **Lei complementar nº 87 de 1996**. Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é: I - tratando-se de mercadoria ou bem: a) o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador; b) onde se encontre, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhado de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária; c) o do estabelecimento que transfira a propriedade, ou o título que a represente, de mercadoria por ele adquirida no País e que por ele não tenha transitado; d) importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física; e) importado do exterior, o do domicílio do adquirente, quando não estabelecido; f) aquele onde seja realizada a licitação, no caso de arrematação de mercadoria ou bem importados do exterior e apreendidos ou abandonados; g) o do Estado onde estiver localizado o

que se refere às operações de circulação de mercadorias ocorridas dentro do território nacional, pode-se dizer que o fato gerador se dará por consumado no Estado em que se encontra a mercadoria no momento da saída.

A legislação estadual paulista<sup>58</sup> que regula o ICMS, *verbi gratia*, determina que o local da operação será onde se encontre a mercadoria ou o bem no momento da ocorrência do fato gerador, para efeito de cobrança do imposto. Neste mesmo sentido, caminha o artigo 25 da lei do ICMS do Estado do Maranhão<sup>59</sup>, assim como a legislação estadual do Rio Grande do Sul<sup>60</sup>.

No contexto de delimitação do aspecto espacial, o desenvolvimento dos meios eletrônicos de comunicação tornou possível o surgimento de um mercado virtual, denominado de e-commerce<sup>61</sup>. Todavia, na medida em que possibilitou uma nova forma de celebração de negócios jurídicos, acarretou em uma complexidade na identificação do local em que restou ocorrido o fato gerador<sup>62</sup>.

O e-commerce funciona através de websites<sup>63</sup>, onde há um endereço virtual que pode ser acessado por qualquer pessoa interessada em realizar compras. Ou seja, este estabelecimento de venda poderá ser acessado seja qual for o local onde o comprador se encontre, tornando árdua a tarefa de fixar o Estado em que de fato ocorreu o fato gerador.

---

adquirente, inclusive consumidor final, nas operações interestaduais com energia elétrica e petróleo, lubrificantes e combustíveis dele derivados, quando não destinados à industrialização ou à comercialização; h) o do Estado de onde o ouro tenha sido extraído, quando não considerado como ativo financeiro ou instrumento cambial; i) o de desembarque do produto, na hipótese de captura de peixes, crustáceos e moluscos.

<sup>58</sup> SÃO PAULO. **Lei 6.371**, de 01 de março de 1989. Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. Disponível em: <[http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz\\_tributaria:vtribut](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut)>. Acesso em: 21 out. 2016

<sup>59</sup> MARANHÃO. **Lei nº 7.799**, de 19 de dezembro de 2002. Dispõe sobre o Sistema Tributário do Estado do Maranhão. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/files?codigo=6881>>. Acesso em: 21 out. 2016.

<sup>60</sup> RIO GRANDE DO SUL. **Lei nº 8.820**, de 27 de janeiro de 1989. Institui o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109360&inpCodDispositivo=&inpDsKeywords=>>>. Acesso em: 21 de out. 2016.

<sup>61</sup> O e-commerce, que em português significa comércio eletrônico, é uma modalidade de comércio que realiza suas transações financeiras por meio de dispositivos e plataformas eletrônicas, como computadores e celulares. Disponível em: <<http://ecommercenews.com.br/o-que-e-e-commerce>> Acesso em: 21 mar. 2016

<sup>62</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 12 ed. São Paulo: Dialética. 2012. p. 27.

<sup>63</sup> Página ou conjunto de páginas da Internet com informação diversa, acessível através de computador ou de outro meio eletrônico. "**website**", in Dicionário Priberam da Língua Portuguesa. Disponível em: <<http://www.priberam.pt/dlpo/website>>. Acesso em 28 abr. 2016.

Ocorre que, conforme salienta Soares de Melo<sup>64</sup>, “embora nos negócios mercantis o “site” possa implicar ampla performance, concretizando uma venda, o fato é que o objeto mercadorial representa um bem corpóreo, que se encontra em um determinado local físico, distinto do próprio site”.

Assim, mesmo nas operações virtuais, que embora realizadas por meio de uma plataforma digital e, portanto, intangível, é possível delimitar o espaço geográfico em que se dará por realizada a transação. Isso porque a mercadoria, na condição de bem material, poderá ser identificada no plano físico, e rastreada para fins de incidência tributária.

É imperioso frisar, todavia, que não necessariamente o total da arrecadação decorrente da operação de circulação de mercadorias será devido ao Estado em que se concretiza a hipótese de incidência. Esta discussão ganha relevância no âmbito das operações interestaduais, onde haverá uma partilha de receitas entre os Estados participantes. Contudo, será posteriormente abordada em tópico específico (3.1.), dada a sua significância no desenvolvimento deste estudo.

O aspecto especial, por todo o exposto, demonstra-se relevante critério de determinação de hipótese de incidência do ICMS, pois é capaz de delimitar o espaço geográfico em que se deu por ocorrida a operação, identificando o envolvimento de um ou mais Estados, e tornando possível a indicação dos Entes que farão jus a arrecadação do imposto.

#### **2.2.4 Aspecto pessoal**

A determinação dos sujeitos que irão participar da obrigação tributária é um aspecto que resguarda grande importância. Geraldo Ataliba descreve o aspecto pessoal como um elemento de conexão, entre o núcleo da hipótese de incidência e duas pessoas, que em razão de fato gerador e por determinação legal, seriam transformadas em sujeitos da obrigação. Destarte, seria um “critério de indicação de sujeitos, que se contém na hipótese de incidência”<sup>65</sup>.

---

<sup>64</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *Op.cit.*, 2012. p. 28.

<sup>65</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p.80.

Nesse sentido, de logo se percebe a fixação dos sujeitos que integrarão a hipótese de incidência é imprescindível à obrigação tributária, já que somente a lei poderá impor ao indivíduo o pagamento do tributo. Assim, caberá ao legislador fixar, previamente, quem serão as pessoas impelidas ao cumprimento da prestação.

Desse modo, o sujeito ativo deverá ser pessoa com finalidades públicas, eleito de forma discricionária, enquanto que o sujeito passivo será designado pela Constituição, em que o legislador estará limitado ao destinatário constitucional tributário. Nos impostos, a sujeição passiva estará relacionada à capacidade contributiva do indivíduo e designada implicitamente na Constituição<sup>66</sup>.

Por sujeito ativo, compreende-se o responsável pela exigibilidade do tributo, seria então, o credor da obrigação definido pela Constituição, que irá atribuir às pessoas jurídicas de direito público a competência para instituição do imposto. Isto posto a regra geral é que será o sujeito ativo, o ente responsável pela criação da hipótese de incidência<sup>67</sup>.

Neste contexto, é necessário salientar que a qualidade de instituidor do tributo é atribuída constitucionalmente, de modo que não poderá ser delegada pelo Ente. Ou seja, se o legislador constituinte designou aos Estados a competência para instituir determinado imposto, este Estado é a única pessoa de direito capaz de criar o hipótese de incidência a ser imputado, sob pena de violar o princípio da legalidade.

Por outro lado, os Entes instituidores poderão delegar a exigibilidade do tributo, mas essa determinação deverá ser expressa, pois em caso de silêncio aplicar-se-á a regra geral, acima citada. A esta delegação de competência, dar-se o nome de parafiscalidade, conceito estudado no âmbito do direito financeiro<sup>68</sup>. Regina Helena Costa<sup>69</sup> leciona que a parafiscalidade:

Traduz a delegação, pela pessoa política, por meio de lei, de sua capacidade tributária ativa, vale dizer, das aptidões de arrecadar e fiscalizar a exigência de tributos a outra pessoa, de direito público ou privado – autarquia, fundação pública, empresa estatal ou pessoa jurídica de direito privado; esta, desde que persiga finalidade pública.

---

<sup>66</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 80 *et seq.*

<sup>67</sup> *Ibidem*, p. 82/83.

<sup>68</sup> *Ibidem*, p. 84.

<sup>69</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional.. 3 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 68.

No caso do ICM, o artigo 155 da Constituição Federal<sup>70</sup> conjugado ao seu inciso II delimita aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituição. Isto é, somente estes sujeitos poderão, através de lei ordinária, elaborar hipótese de incidência sobre a circulação de mercadoria.

O contribuinte ocupa a posição de sujeito passivo da obrigação tributária, sendo o agente compelido ao cumprimento da prestação. Na visão de Ataliba<sup>71</sup>, a regra é que o sujeito passivo seja o indivíduo conectado intimamente com o núcleo (aspecto material) da hipótese de incidência.

O Código Tributário Nacional<sup>72</sup> se incumbe em diferenciar o sujeito passivo da obrigação principal. Destarte, determina que é contribuinte o sujeito que possua “relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador,” enquanto que o responsável é aquele que a obrigação decorre de disposição expressa de lei, sem que para tanto ocupe a condição de contribuinte.

No âmbito da circulação de mercadorias, as operações envolvidas poderão ser realizadas pelo produtor, o industrial ou o comerciante. Contudo, Carraza lembra que o conceito destas figuras para fins tributação deve ser ampliado em relação ao aplicado no direito civil e comercial<sup>73</sup>. Ocorre que, em razão do artigo 126 do CTN, em especial, o inciso III, poderá adquirir a condição de contribuinte o menor incapaz, bem como o comerciante de fato, o comerciante irregular etc.<sup>74</sup>.

---

<sup>70</sup> BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Brasília, 05 de outubro de 1988.

<sup>71</sup> ATALIBA, Geraldo. *Op.cit.*, 2009, p. 86.

<sup>72</sup> BRASIL. **Código Tributário Nacional**: Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

<sup>73</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16 ed. rev e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p.44/45.

<sup>74</sup> BRASIL Fazenda Nacional. **Convênio nº 66 de 1988**: Art. 21. Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviços descritas como fato gerador do imposto. Parágrafo único. Incluem-se entre os contribuintes do imposto: I - o importador, o arrematante ou o adquirente, o produtor, o extrator, o industrial e o comerciante; II - o prestador de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; III - a cooperativa; IV - a instituição financeira e a seguradora; V - a sociedade civil de fim econômico; VI - a sociedade civil de fim não econômico que explore estabelecimento de extração de substância mineral ou fóssil, de produção agropecuária, industrial ou que comercialize mercadorias que para esse fim adquira ou produza; VII - os órgãos da Administração Pública, as entidades da Administração Indireta e as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público; VIII - a concessionária ou permissionária de serviço público de transporte, de comunicação e de energia elétrica; IX - o prestador de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios, e que envolvam fornecimento de mercadorias; X - o prestador de serviços compreendidos na competência tributária dos Municípios, e que envolvam fornecimento de mercadorias ressalvadas em lei complementar; XI - o fornecedor de alimentação, bebidas e outras mercadorias em qualquer

Isto é, a capacidade tributária independe da capacidade civil tratada no artigo 4º da Lei nº 10.406/02 (Código Civil)<sup>75</sup>, de modo que a idade não será fator determinante para imputação da obrigação tributária ao sujeito.

Conforme estudado nos tópicos anteriores, o ICMS incide sobre relações negociais de circulação de mercadorias, sendo imprescindível a conjugação destes termos. Nessa mesma lógica será identificado o sujeito passivo da obrigação, bem como será necessário analisar a finalidade destinada ao produto.

Nesse sentido, há de se destacar os dois requisitos trazidos pela Lei Complementar 87 de 1996<sup>76</sup>: habitualidade e volume. Assim, poderá ser considerado contribuinte aquele que efetue a operação com intuito comercial e habitualidade.

O contribuinte é então o sujeito que expõe a sua capacidade contributiva e que sofrerá a perda patrimonial em face do pagamento da obrigação. Contudo, em relação aos impostos indiretos, tais como o ICMS, há de se fazer uma ressalva. Isso porque nos impostos indiretos, o consumidor final, embora não participe da cadeia produtiva, irá suportar o ônus tributário. Ou seja, ainda que não seja em nenhuma etapa responsável pelo recolhimento do tributo, o ônus pecuniário estará embutido no valor final do produto, com o qual deverá arcar.

Nestas situações, resta claro que o contribuinte eleito pela lei não necessariamente será aquele que irá demonstrar a capacidade contributiva, pois ainda que realize o recolhimento, não suportará o ônus. Então, é imperioso diferenciar o contribuinte de direito, como aquele definido em lei como responsável tributário, e o contribuinte de fato, constituído pelo consumidor que exterioriza a capacidade contributiva e arca com ônus fiscal.<sup>77</sup>

De logo, cabe mencionar as alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 87 de 2015 em relação ao aspecto pessoal do ICMS. As modificações e aplicações

---

estabelecimento; XII - qualquer pessoa indicada nos incisos anteriores que, na condição de consumidor final, adquira bens ou serviços em operações e prestações interestaduais.

<sup>75</sup> BRASIL. **Lei nº 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Art. 4º São incapazes, relativamente a certos atos ou à maneira de os exercer: I - os maiores de dezesseis e menores de dezoito anos; II - os ébrios habituais e os viciados em tóxico; III - aqueles que, por causa transitória ou permanente, não puderem exprimir sua vontade; IV - os pródigos. Parágrafo único. A capacidade dos indígenas será regulada por legislação especial.

<sup>76</sup> BRASIL. **Lei Complementar 87 de 1996**: Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

<sup>77</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 330/331.

decorrentes da referida emenda serão posteriormente analisadas em momento oportuno. Neste tópico, apenas caberá salientar a modificação inserida no inciso VIII do parágrafo 2º, artigo 155 da CF.

Neste caso, nas operações interestaduais (quando a transação ocorre entre Estados distintos) o recolhimento do ICMS quanto a diferença entre a alíquota interna e a interestadual será de responsabilidade do destinatário quando este for contribuinte do imposto, enquanto que nas situações em que o destinatário não for contribuinte, o recolhimento deverá ser realizado pelo remetente.

O ordenamento jurídico brasileiro prevê ainda a figura da substituição tributária, por meio da disposição constitucional do inciso XII, alínea “a”, parágrafo segundo do artigo 155, assim como o artigo 128 do CTN e posteriormente o artigo 6º da Lei complementar nº 87 de 1996. Neste caso, a lei atribui a terceiro a responsabilidade pelo recolhimento do imposto.

O objetivo da substituição tributária é fazer com que determinado contribuinte do imposto seja responsável pelo pagamento que seria devido por outro. Isto é, a responsabilidade pelo pagamento do ICMS devido pelo contribuinte A é redirecionada para o contribuinte B, que passa a ser o sujeito devedor do tributo, acarretando na exclusão da responsabilidade ora atribuída ao contribuinte A<sup>78</sup>.

Cumprir notar que por força do artigo 123 do CTN<sup>79</sup>, as convenções particulares que atribuam a determinado sujeito à responsabilidade pelo recolhimento, não possuem o condão de alterar a definição realizada por lei do sujeito passivo das obrigações, de modo que não poderão ser opostas à Fazenda Pública.

Desse modo, é possível que as partes envolvidas em determinada convenção estipulem, entre elas, quem será o responsável pelo pagamento do tributo. Essa estipulação contratual será juridicamente válida, mesmo que só produza efeitos *inter partes* e não possa ser oposta à Fazenda Pública. De maneira que resguarda grande utilidade na regulação das relações privadas, inclusive, para assegurar ao responsável pelo pagamento, as condições necessárias à sua participação no

---

<sup>78</sup> MATTOS, Aroldo Gomes. **ICMS (Comentários à Legislação Nacional)**. São Paulo: Dialética, 2006, p. 167.

<sup>79</sup> BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional.

procedimento administrativo de lançamento, a fim de que este também possa exercer o direito de questionar o respectivo lançamento<sup>80</sup>.

Com efeito, o aspecto pessoal expressa relevância na análise da hipótese de incidência do imposto, já que se revela como elemento nuclear essencial para determinação dos responsáveis pelo fato gerador.

### 2.2.5 Aspecto quantitativo

Neste tópico, serão analisadas a base de cálculo e a alíquota, dois elementos que juntos delimitam o valor pecuniário a ser pago pelo contribuinte em consequência da consumação do fato gerador. Por esta razão, o aspecto quantitativo é considerado o conseqüente da norma tributária.

Hugo de Brito Machado<sup>81</sup> define a base de cálculo como a “expressão econômica do fato gerador do tributo”, de maneira que se deve determinar uma realidade econômica passível de quantificação. Na mesma linha, Ataliba<sup>82</sup> descreve a base imponible como “a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência”.

Desse modo, na medida em que é capaz de mensurar a dimensão pecuniária da obrigação e quantificar o objeto da imposição fiscal, a base de cálculo é elemento fundamental a estruturação do tributo. Isto porque a base imponible caracteriza a quantia devida, transformando a natureza tributária em uma expressão numérica.<sup>83</sup>

Ainda, a base de cálculo se revela como um meio eficaz na identificação do tributo em que se depara, pois, examinando a base cálculo é possível averiguar o exercício legítimo da competência tributária. Por exemplo, caso o legislador crie um imposto denominando-o de ICMS, mas estabeleça como base de cálculo, critério divergente ao da operação de circulação de mercadoria, estar-se-á na verdade criando outro imposto<sup>84</sup>.

---

<sup>80</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos Fundamentais do ICMS**. 2 ed. São Paulo: Dialética. 1999. p. 111/112.

<sup>81</sup> *Ibidem*, p. 138.

<sup>82</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 108.

<sup>83</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 12 ed. São Paulo: Dialética. 2012. p. 235.

<sup>84</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Op.cit*, 2013, p. 139.

Neste íterim, José Eduardo Soares de Melo<sup>85</sup> leciona que:

A base de cálculo deve ater-se, irrestritamente, aos parâmetros constitucionais e, peremptoriamente, ao fato imponible, sendo que a circunstância de a Constituição não ter, especificamente, indicado as bases de cálculo dos tributos não significa que o legislador ordinário esteja livre para quantificá-los, como melhor lhe aprouver.

Portanto, é necessária que a base imponible esteja em consonância a obrigação tributária e seja proporcional a capacidade contributiva do sujeito passivo<sup>86</sup>. Na visão de Carraza, uma base de cálculo que não atenda a hipótese de incidência desconfigura a sistematização constitucional de competências tributárias, uma vez que modifica a natureza atribuída ao tributo pela Constituição<sup>87</sup>.

No que se refere ao imposto sobre a circulação de mercadoria, a base de cálculo é constituída pelo valor correspondente a operação mercantil, na inteligência do artigo 13, inciso I, da Lei complementar 87 de 1996<sup>88</sup>. Destarte, não é possível que o ICMS incida sobre meras entradas ou créditos, já que são insignificantes os elementos indiferentes ao valor da operação<sup>89</sup>.

Contudo, a base de cálculo do ICMS é objeto de grandes discussões doutrinárias, em razão da sua composição “por dentro”. Isso porque o inciso I, parágrafo primeiro do artigo 13 da Lei complementar 87/1996 estipula que a base imponible do imposto será constituída pelo “montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle”. Ou seja, na fixação da base cálculo será considerado o valor correspondente ao próprio tributo.

Com efeito, parcela doutrinária se manifesta pela inconstitucionalidade do dispositivo supracitado. Segundo Carraza<sup>90</sup>, há aqui a criação de um novo tributo que difere daquele constituído pela Constituição Federal como imposto de competência reservada aos Estados-membros e ao Distrito Federal.

Destarte, haveria uma violação expressa ao direito do contribuinte de ser tributado de acordo com os parâmetros estabelecidos na norma constitucional. Ainda, o autor assevera que sendo o imposto incidente sobre as operações de circulação de

---

<sup>85</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 12 ed. São Paulo: Dialética. 2012, p. 235.

<sup>86</sup> *Ibidem*. p. 236.

<sup>87</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16 ed. rev e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 97.

<sup>88</sup> BRASIL. **Lei complementar 87 de 1996**. Art. 13. A base de cálculo do imposto é: I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

<sup>89</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 12 ed. São Paulo: Dialética. 2012. p. 236.

<sup>90</sup> CARRAZA, Roque Antonio, *Op.cit.*, 2012, p. 360.

mercadoria, não se pode considerar, para fins de fixação da base de cálculo, nada que ultrapasse o valor da operação<sup>91</sup>.

Na mesma linha, José Eduardo Soares de Melo<sup>92</sup> defende que além de uma inconstitucionalidade, a base de cálculo por dentro do ICMS violaria o princípio da legalidade. Calha que lei ordinária não tem o condão de ampliar a base de cálculo em sentido contrário à lei complementar, sob pena de violar a competência tributária e comprometer a capacidade contributiva.

Em contrapartida, em 2011, o Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 582461 entendeu pela constitucionalidade da inclusão do valor do imposto na sua própria base de cálculo<sup>93</sup>.

Assim, nota-se que a base de cálculo do ICMS suscita grandes controvérsias, já que sua configuração legal acaba por onerar o valor a ser pago pelo contribuinte. E, sendo um imposto que se aplica sobre o consumo, é inegável o seu impacto na sociedade.

Por conseguinte, sobre a base de cálculo, incidirá um percentual fixado em lei que viabilizará concluir o *quantum* a ser pago. Ataliba<sup>94</sup> leciona que a alíquota é “a quota (fração), ou parte da grandeza contida no fato imponible que o estado se atribui (editando a lei tributária)”.

Desta forma, quando unida à base de cálculo, a alíquota compõe a estrutura numérica do imposto, determinando o valor exato que deverá ser cobrado do sujeito submetido ao cumprimento da obrigação oriunda da consumação do fato típico.<sup>95</sup> No imposto sobre a circulação de mercadoria, a alíquota sempre será um percentual incidente sobre o valor da operação mercantil<sup>96</sup>.

---

<sup>91</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16 ed. rev e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 360.

<sup>92</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 12 ed. São Paulo: Dialética. 2012. p. 244.

<sup>93</sup> BRASIL. Superior Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 582461 – Proc. 3959485100. Recorrente: Jaguary Engenharia, Mineração e Comércio LTDA. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Min. Gilmar Mendes. Brasília, DJ 11 nov. 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2606882>>. Acesso em: 29 abr. 2016.

<sup>94</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 114.

<sup>95</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 382.

<sup>96</sup> CARRAZA, Roque Antonio. *Op.cit.*, 2012, p. 106.

As alíquotas serão fixadas por lei estadual, mas esta fixação sofre limitações constitucionais. O art. 155, §2º, V da CF confere ao Senado Federal a atribuição de fixar alíquotas máximas e mínimas a serem respeitadas pelos Estados instituidores.

O ICMS, embora se trate de um tributo de competência estadual, possui um relevante caráter nacional, tendo em vista as inúmeras operações de circulação de mercadorias realizadas entre diferentes Unidades da Federação. Por esse motivo, a Magna Carta instituiu um regime de alíquotas internas e interestaduais com o fim de dividir entre os Estados envolvidos as receitas arrecadadas a título do imposto<sup>97</sup>.

Deste modo, nas operações que destinem bens a sujeitos localizados em Estados distintos da origem, serão aplicadas as alíquotas interestaduais. Por outro lado, nas operações realizadas dentro da própria competência territorial do Estado, será aplicada a alíquota interna.

As alíquotas do ICMS provocam grande impacto na sistemática deste imposto, e o seu modo de aplicação repercute significativamente no valor da mercadoria a ser suportada pelo consumidor final. Contudo, em razão da sua relevância ao desenvolvimento deste estudo, sua configuração será aprofundada nos tópicos 3.1.2 e 3.3.

Assim, a base de cálculo é o elemento básico que reflete a materialidade do tributo, enquanto que a alíquota representa fração desse montante, sendo que essas duas figuras não se confundem<sup>98</sup>.

Portanto, observa-se que o aspecto quantitativo é constituído pela base de cálculo e pela alíquota, que juntos determinam a quantia que será devida pelo contribuinte. A sua definição é imprescindível para a aplicação do imposto, tendo em vista que representa o *quantum* a ser pago para o adimplemento da obrigação tributária.

### 2.3 A NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS

---

<sup>97</sup> ALABARCE, Marcio Roberto; OLIVEIRA, Júlio de Maria de. **Direito Tributário. Tributação Empresarial**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 77.

<sup>98</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 12 ed. São Paulo: Dialética. 2012. p. 281.

A não cumulatividade se apresenta como uma das principais características do ICMS, e com repercussões práticas relevantes. Destarte, é imprescindível a este trabalho, delimitar os principais aspectos deste princípio constitucional.

### 2.3.1 A percepção da não cumulatividade como princípio constitucional

A não cumulatividade se apresenta no ordenamento jurídico brasileiro como princípio constitucional<sup>99</sup> de grande repercussão nos tributos a que se aplica, dentre eles, o ICMS.

Hugo de Brito Machado<sup>100</sup> entende que a não-cumulatividade pode ser vista tanto como um princípio, tanto como técnica. Assim, seria um princípio, quando expresso de forma abrangente no artigo 155, §2º, inciso I, da CF. Isso porque este dispositivo não traz o modo pelo o qual a não cumulatividade poderá ser efetivada, não há uma técnica de aplicação estabelecida. Por outro lado, a técnica da não cumulatividade seria de fato o modo pelo qual será efetivado ou executado o princípio. É, portanto, a responsável pela “definição do regime jurídico da não-cumulatividade do imposto”.

Em estudo da norma fundamental, Robert Alexy<sup>101</sup> definiu os princípios como “normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes”. Seriam, portanto, mandamentos de otimização, isso por conta da possibilidade de satisfação em graus distintos, além de que, a medida devida da satisfação do princípio depende de possibilidades tanto fáticas quanto jurídicas.

Paulo de Barros Carvalho<sup>102</sup> anota que no âmbito do Direito, o termo “princípio” é utilizado na fixação de critérios objetivos relevantes, mas não apenas, sendo também empregado na significação do próprio valor, de modo independente à

---

<sup>99</sup> BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Art. 155. § 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.

<sup>100</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos Fundamentais de ICMS**. 2 ed. São Paulo: Dialética. 1999, p. 132/133.

<sup>101</sup> ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. 2 ed. 4 triagem. São Paulo: Malheiros Editores. 2015. p. 90.

<sup>102</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24 ed. São Paulo: Saraiva. 2012. p. 152.

estrutura que está associado. Desse modo, o princípio detém diversas funções, à medida em que funciona:

a) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c) como os valores inseridos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e d) como o limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma<sup>103</sup>.

A não cumulatividade como princípio constitucional surgiu no momento em que foi introduzido na Magna Carta o mando “abatendo-se o montante cobrado nas operações anteriores”, pois, nessa ocasião, passou a ser difundida mais do que uma mera regra de apuração do valor devido, tendo em vista que a não-cumulatividade possui diversas funções, é o que leciona André Mendes Moreira<sup>104</sup>.

Para o autor, a não cumulatividade é responsável por não onerar os agentes produtores, à medida que repassa o ônus tributário ao contribuinte de fato. Ainda, provoca uma neutralidade fiscal, pois faz com que o número de etapas da circulação da mercadoria não impacte na tributação que irá incidir. Ao princípio da não cumulatividade é também atribuído o desenvolvimento social, tendo em vista que a tributação em cascata sobre o consumo encarece a circulação de capital, em observância a experiência mundial. André Mendes Moreira destaca a apoderação de mercados internacionais, já que se torna possível a desoneração tributária efetiva dos bens e serviços exportados e, por fim, a equivalência entre os produtos estrangeiros e nacionais, ao passo que a não cumulatividade permite que seja cobrado na importação um montante tributário fiel ao suportados pelos produtores nacionais<sup>105</sup>.

Deste modo, resta claro que a não cumulatividade gera efeitos econômicos relevantes, conforme busca desonerar a cadeia produtiva do imposto e permitir a circulação “saudável” da mercadoria até chegar ao consumidor final, há, portanto, um incentivo ao desenvolvimento da atividade econômica.

### 2.3.2 A sistemática de aplicação da não cumulatividade

---

<sup>103</sup> Paulo de Barros indica que nas alíneas “a” e “b” tem-se princípio como norma; e nas alíneas “c” e “d”, o princípio é utilizado como valor ou como critério objetivo.

<sup>104</sup> MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 2 ed, rev. e amp. São Paulo: Noeses, 2012, p. 76.

<sup>105</sup> *Ibidem, loc.cit.*

Segundo explana Paulo de Barros<sup>106</sup>, o princípio da não cumulatividade impõe técnica de compensação do valor do tributo devido em cada fase da operação com base na quantia incidente nas etapas anteriores, mas que concretiza valores como o da justiça da tributação, respeito à capacidade contributiva e uniformidade na distribuição da carga tributária sobre as etapas de circulação e de industrialização de produtos, configurando-se como princípio do tipo limite objetivo.

Na condição de princípio, a não cumulatividade está associada à imperatividade, de maneira que tanto o contribuinte quanto o Poder Público devem obrigatoriamente cumpri-la. Assim, por força da norma constitucional, o direito ao crédito não pode ser considerado como uma mera faculdade atribuída ao contribuinte e deixado à discricção. Isso porque o crédito deve ser observado sob a mesma ótica do débito, com o múnus de ser lançado, exigido e liquidado, caso contrário, o resultado seria a completa ineficácia do princípio<sup>107</sup>.

Nesse sentido, ao passo que a não cumulatividade foi eleita pela Constituição como traço característico do ICMS, é impreterível a sua imposição ao imposto, de modo que o seu alcance não pode ser limitado, tão pouco anulado, por normas infraconstitucionais<sup>108</sup>.

Destarte, conforme expõe Mizabel Derzi<sup>109</sup>, o direito à compensação do crédito é incondicional no que se refere ao imposto suportado na operação anterior, já que a própria Lei Maior vedou qualquer restrição à matéria que amesquinhem o princípio da não cumulatividade. Ainda, ressalva que “o direito à compensação é mandamento constitucional que nasce com a ocorrência dos pressupostos legais do tributo, exigível na operação anterior”, de modo que este direito não é consequência do cumprimento de meras formalidades, sendo insignificante o erro da escrituração ou o acerto na emissão de documentos para fins de aplicabilidade de compensação de créditos.

---

<sup>106</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24 ed. São Paulo: Saraiva. 2012. p. 172.

<sup>107</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS – Teoria e Prática**. 12 ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 295/296.

<sup>108</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 399.

<sup>109</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed., rev., atual. e amp. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 639.

No ordenamento jurídico brasileiro, a não cumulatividade se apresenta de modo peculiar, pois, ao contrário do que acontece nos sistemas jurídicos europeus, onde há certa flexibilidade dos legisladores para modelagem do instituto, no Brasil, a não cumulatividade não é prevista como um singelo princípio de cláusula aberta e indeterminada. A Constituição Federal consagra o princípio da não cumulatividade de forma precisa e objetiva, de maneira que é possível conhecer o método de compensação adotado, a amplitude e os estornos admissíveis pela mera leitura do artigo 155<sup>110</sup>.

Paulo de Barros Carvalho<sup>111</sup> ensina que a não cumulatividade se apresenta como técnica que atua nas operações econômicas entre os diversos segmentos sociais, a fim de se evitar que a cumulatividade provoque efeitos danosos na certificação da precificação e estimule a aceleração da inflação, como efeito de uma tributação em cascatas. Deste modo, o legislador constitucional impôs um limite objetivo como meio de neutralizar os desvios da natureza econômica.

O inciso XII, alínea “c”, §2º do artigo 155 da Constituição<sup>112</sup> estabelece competência à lei complementar para “disciplinar o regime de compensação do imposto”. Logo, cabe ao legislador complementar regular o sistema de compensação em observância ao texto constitucional, ou como lembra Hugo de Brito Machado<sup>113</sup> “opera dentro do quadro ou moldura de possibilidades deixadas pelas normas da Constituição”.

Assim, embora seja possível à lei complementar estabelecer determinadas condições formais e materiais ao exercício da compensação, com o fim de evitar a fraude ou evasão, serão tidas por inconstitucionais as disposições que impliquem em novas limitações ou exceções ao princípio da não cumulatividade e não previstos constitucionalmente<sup>114</sup>.

Portanto, o que se observa é que o princípio da não cumulatividade foi inserido na Constituição atribuindo ao contribuinte o direito de compensar, em operações

---

<sup>110</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed., rev., atual. e amp. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 641.

<sup>111</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário. Linguagem e Método**. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 319.

<sup>112</sup> BRASIL. **Constituição Federal de 1988**.

<sup>113</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos Fundamentais de ICMS**. 2 ed. São Paulo: Dialética. 1999, p. 137.

<sup>114</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Op.cit.*, 2013, p. 642.

futuras, o montante de crédito decorrente das operações anteriores. Esse direito não poderá ser objeto de restrições não autorizadas, de modo que qualquer lei infraconstitucional que estabeleça limitações a não cumulatividade estará em afronta à norma constitucional, devendo ser expurgada do ordenamento jurídico.

Como visto, a não cumulatividade é efetivada através da compensação, que pode ser traduzida como meio de anular a perda com o ganho<sup>115</sup>. Esta definição é concernente ao que acontece no sistema jurídico tributário, tendo em vista que serão compensados débitos e créditos.

O direito ao crédito nasce a partir da operação antecedente, estando relacionado ao montante cobrado na etapa anterior ao contribuinte responsável. Ou seja, em uma operação de circulação de mercadorias realizada de “A” para “B”, o valor arrecadado por “A” se converte em crédito em favor de “B”. Não obstante, ao contribuinte que dá origem à transação, cabe o pagamento do *quantum* equivalente ao imposto incidente, gerando contra si um débito. Então, em continuidade ao exemplo supramencionado, quando “B” repassar a mercadoria para “C”, estará constituindo um débito relativo ao montante devido a título de ICMS.

Todavia, o que a não cumulatividade faz é permitir que o sujeito “B” efetue um abatimento dos créditos oriundos da operação realizada pelo sujeito “A” com os débitos consequentes do repasse da mercadoria para o sujeito “C”.

A Magna Carta prevê a possibilidade de compensação do que for devido em cada operação com o “montante cobrado nas anteriores”. Com relação a esta cobrança, surgiram diversas divergências interpretativas quanto a real necessidade do pagamento do imposto na etapa anterior em face do simples destaque do tributo em nota fiscal.

A discussão chegou ao Supremo Tribunal Federal, que estabeleceu o entendimento de que o adquirente não possui o dever de assegurar que o imposto foi devidamente pago pelo alienante, tendo que em vista que o dever de fiscalizar o adimplemento das obrigações tributárias compete ao Estado, não sendo passível de transferência ao particular em razão do seu caráter indelegável. Assim, o contribuinte adquirente

---

<sup>115</sup> COMPENSAÇÃO. In: Dicionário Online de Português. Disponível em: <<https://www.dicio.com.br/compensar/>>. Acesso em: 23 out. 2016.

tem a mera obrigação de exigir a nota fiscal idônea e preenchida conforme as exigências legais<sup>116</sup>.

Em suma, consoante às prescrições constitucionais, o direito à compensação independe do efetivo recolhimento do tributo por parte do contribuinte responsável, de modo que a simples incidência do ICMS sobre a operação garante ao adquirente a prerrogativas de compensar os débitos com os créditos. Ou, como leciona Roque Carraza, a expressão “montante cobrado” trazida na Constituição não pode ser entendida como “montante efetivamente exigido” e, sim, como “montante devido”<sup>117</sup>.

Neste contexto, José Eduardo Soares de Melo<sup>118</sup> vai ainda mais longe quando defende a impossibilidade de limitação ao aproveitamento do crédito em razão do não pagamento do imposto na etapa anterior. Para o autor, aspectos meramente formais não podem restringir o direito à compensação, tendo em vista que a emissão de nota fiscal se trata de mero dever acessório que não tem o condão de se sobrepor a princípio constitucional. Isto é, a ausência da nota fiscal não pode obstar o direito ao crédito.

A não cumulatividade será efetivada no momento em que houver a apuração do valor do imposto a ser pago. Dentro de um determinado período, levanta-se o total de débitos e créditos existentes e subtrai um do outro, chegando a um valor final a ser pago. A partir da compensação, é possível alcançar um saldo devedor a ser pago naquele período ou um saldo credor que será transferido para o período seguinte<sup>119</sup>.

Neste sentido, cumpre esclarecer que o Supremo Tribunal Federal<sup>120</sup> já se manifestou acerca da inconstitucionalidade de qualquer norma elaborada pelos Estados que vise impedir a transportação dos créditos para o período seguinte.

---

<sup>116</sup> MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 2 ed, rev. e amp. São Paulo: Noeses, 2012, p. 85.

<sup>117</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 404.

<sup>118</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS – Teoria e Prática**. 12 ed., São Paulo: Dialética, 2012, p. 300.

<sup>119</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos Fundamentais de ICMS**. 2 ed., São Paulo: Dialética. 1999, p. 138.

<sup>120</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 96.801/RJ. Relator Min Rafael Mayer. Rio de Janeiro, DJ 18.06.1982. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14689704/recurso-extraordinario-re-96801-rj>>. Acesso em: 10 nov. 2016.

Deste modo, o transporte de créditos escriturais não utilizados para as operações seguintes é um direito do contribuinte que integra o núcleo da não cumulatividade<sup>121</sup>.

O método de apuração para o ICMS eleito pelo constituinte foi o denominado imposto-contra-imposto (subtração indireta), sendo este realizado através da compensação do ICMS incidente nas etapas anteriores. Este método de apuração é caracterizado por uma maior simplicidade em relação a outros existentes. Isso porque a nota fiscal de aquisição destaca de maneira expressa o total do imposto a ser compensado<sup>122</sup>.

Desta forma, o processamento da compensação se dará da seguinte forma: por exemplo, em uma operação de ICMS tributada com alíquota de 10%<sup>123</sup> envolvendo três contribuintes, “X”, “Y” e “Z”: Quando “X” vende uma mercadoria no valor de R\$100,00 para “Y”, sobre esta operação incidirá o imposto no valor de R\$10,00, que será revertido em crédito em favor do adquirente. Este adquirente “Y” ao repassar a mercadoria para “Z” no valor de R\$200,00, terá um débito a título de ICMS no valor de R\$20,00, que será utilizado como crédito por “Z”. Contudo, nessa operação, “Y” poderá compensar o débito de R\$20,00 com o crédito da etapa anterior, de modo que recolherá apenas R\$10,00. No momento em que “Z” vender a mercadoria por R\$500,00, sobre o débito de R\$50,00 decorrente do imposto, poderá abater o crédito de R\$20,00 oriundo da etapa anterior, recolhendo efetivamente R\$30,00.

Portanto, nota-se que a não cumulatividade permite que o adquirente acumule a seu favor um crédito equivalente ao *tantum* que foi pago pelo alienante em razão da incidência do ICMS na operação, a ser compensado em operações posteriores.

Não obstante, em algumas situações, não será possível que o contribuinte realize o aproveitamento de créditos por conta de algumas restrições legais. No tocante as exceções autorizadas<sup>124</sup> o disposto é que, em casos de isenção ou a não incidência do ICMS, o crédito relativo às operações anteriores será objeto de anulação, de

---

<sup>121</sup> MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 2 ed., rev. e amp. São Paulo: Noeses, 2012, p. 87.

<sup>122</sup> *Ibidem*, loc.cit.

<sup>123</sup> No âmbito do ICMS, atualmente, esta alíquota no valor de 10% não existe, a porcentagem foi eleita a fim de facilitar a compreensão do exemplo.

<sup>124</sup> BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Art. 155. § 2º II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

modo que não será possível promover a compensação com o montante devido nas operações posteriormente efetuadas.

A não incidência está associada à ausência do fato praticado dentro da hipótese de incidência tributária<sup>125</sup>. Isto é, a ação praticada pelo agente não é capaz de preencher os requisitos da norma tributária para fins incidência do imposto. A isenção, por outro lado, é medida que “impede o nascimento da própria obrigação tributária”, segundo afirma Sacha Calmon<sup>126</sup>. Na isenção, lei editada pelo ente competente para tributar, irá criar benefício ao contribuinte com relação a determinado tributo, desobrigando-o do pagamento, desde que preenchidos os requisitos legais exigidos.

Por sua vez, a imunidade se trata de vedação expressa na Constituição quanto a instituição de impostos em determinadas situações ou para certas pessoas, vinculando a todos os entes federais, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, de modo que estes não poderão tributar aquilo que foi determinado imune pela norma constitucional<sup>127</sup>.

Assim, a norma constitucional traz expressamente um autorizativo à restrição da abrangência da não cumulatividade. Isso porque nos casos em que se estiver diante de uma operação isenta ou de uma hipótese de não incidência, o direito ao aproveitamento de créditos será limitado, pois tais ocorrências implicam na anulação do crédito anterior e obsta a compensação.

Hugo de Brito Machado<sup>128</sup> tece críticas a esta construção constitucional. Na visão do autor, admitir que a isenção provoque a anulação do crédito decorrente da operação anterior provoca a oneração da carga tributária, andando no sentido contrário ao desejado efeito de redução provocado pela não cumulatividade e desse modo, a isenção passa a servir como instrumento de aumento da arrecadação.

As exceções a não cumulatividade acima expostas também são criticadas por Sacha Calmon. Conforme seu entendimento, a técnica não cumulativa é incompatível com a natureza da exação e das exonerações fiscais em impostos como o ICMS. Isso

---

<sup>125</sup> KFOURI JR., Anis. **Curso de Direito Tributário**. 2 ed., São Paulo: Saraiva, 2012, p. 150.

<sup>126</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 741.

<sup>127</sup> KFOURI JR., Anis. *Op.cit.*, 2012, p. 149.

<sup>128</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos Fundamentais de ICMS**. 2 ed. São Paulo: Dialética. 1999, p. 141.

porque a concessão de isenção em fase intermediária do ciclo acarreta em uma transferência do ônus do imposto para o sujeito seguinte. Neste caso, o adquirente estará obrigado ao pagamento do débito tributário sem o crédito correspondente a operação anterior, arcando com o *quantum* não pago pelo alienante em razão do benefício concedido pelo Estado. Deste modo, para o autor, a isenção só terá funcionalidade nos impostos não cumulativos plurifásicos quando concedidas em caráter integral ou se derem na fase final do ciclo<sup>129</sup>.

Deste modo, na operação de circulação de mercadorias, quando um dos sujeitos participantes é beneficiado por norma isentiva ou pela não incidência tributária, as etapas posteriores serão oneradas por conta da anulação dos créditos que poderiam ter sido gerados. Então, nessas situações, ter-se-á a seguinte sistemática:

TABELA 01. OPERAÇÕES ATINGIDAS PELA ISENÇÃO

	FABRICANTE	ATACADISTA	VAREJISTA
Valor da venda da mercadoria	200	400	600
ICMS incidente (18%)	36	0	108
Débito de ICMS	36	0	108
Crédito de ICMS	0	0	0
ICMS Total	36	0	108

Fonte: A não cumulatividade dos tributos<sup>130</sup>

Na tabela demonstrativa acima, é possível notar que em razão da isenção beneficiada pelo atacadista, ao varejista não será possível aproveitar os créditos decorrentes da operação realizada pelo fabricante, de modo que terá que suportar o débito do ICMS em sua integralidade.

<sup>129</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 472.

<sup>130</sup> MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 2 ed., rev. e amp. São Paulo: Noeses, 2012, p. 92/93.

Ainda, no tocante ao aproveitamento de créditos do ICMS, pela leitura do dispositivo constitucional que estabelece a não cumulatividade ao imposto, é possível notar que os débitos oriundos das operações relativas à circulação de mercadorias poderão ser compensados com o montante cobrados nas fases anteriores “pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”. Isso quer dizer que o aproveitamento de créditos não está restrito à Unidade Federativa que lhe deu origem, de maneira que a compensação poderá ultrapassar as fronteiras territoriais e ser realizada em face de outros Estados.

### **2.3.3 Breves considerações acerca dos efeitos da não cumulatividade nas empresas optantes do Simples Nacional**

O Simples Nacional é o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições, regulamentado pela Lei Complementar nº 123 de 2006, que estabelece tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte.

O artigo 3º do referido normativo legal define o conceito de microempresa e empresa de pequeno porte, de maneira que estarão enquadradas a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário (art. 966 do Código Civil), que estejam registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, sendo que a microempresa deverá auferir receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e no caso da empresa de pequeno porte, auferir receita bruta estimada entre R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais), em ambos os casos, a cada ano-calendário<sup>131</sup>.

Este conceito é o primeiro critério de análise para certificação da possibilidade de determinada empresa vir a participar do Sistema do Simples Nacional.

---

<sup>131</sup> BRASIL. **Lei complementar 123/06**, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm)>. Acesso em> 06 out. 2016.

O fundamento constitucional deste regime está previsto no art. 146, III, alínea “d” e parágrafo único da Constituição Federal de 1988, em que compete à lei complementar realizar a:

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.

Ainda, é atribuído a esta lei a competência para instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sendo que: a) a adesão ao Regime será opcional para o contribuinte; b) em cada Estado poderá ocorrer o estabelecimento de condições próprias de enquadramento; c) o recolhimento será unificado e centralizado, sendo vedada qualquer retenção ou condicionamento, de modo que a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata e; d) por força da adoção do cadastro nacional único de contribuinte, os entes federados poderão compartilhar a arrecadação, a fiscalização e a cobrança<sup>132</sup>.

Outrossim, o artigo 179 da Magna Carta<sup>133</sup> também aborda o tema, determinando que

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.

Destarte, diante de uma manifestação de vontade expressa do Constituinte, é certo que deve ser feita uma interpretação clemente a tudo o que estiver relacionado à tributação das microempresas e empresas de pequeno porte, de maneira a incentivar as suas atividades, submetendo-as a uma carga fiscal mais branda do que a experimentada pelas empresas privadas em geral<sup>134</sup>.

Nesse sentido, Carraza<sup>135</sup> observa que:

Dispensar tratamento diferenciado e favorecido, em matéria tributária, à microempresas e às empresas de pequeno porte, é reconhecer-lhes as peculiaridades e, ao fazê-lo, eximi-las, o quanto possível, de tributação. Afinal, como é de comum sabença, a tributação lanha a propriedade dos contribuintes, já que fica com uma parcela, por vezes significativas, de suas riquezas.

<sup>132</sup> BRASIL. **Constituição Federal de 1988**.

<sup>133</sup> BRASIL. **Constituição Federal de 1988**.

<sup>134</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16 ed. rev e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2012. p. 344.

<sup>135</sup> *Ibidem, loc.cit.*

Assim, há um dever, e não apenas uma faculdade, das pessoas políticas, de dispensar tratamento tributário diferenciado às microempresas e às empresas de pequeno porte, de modo que a tributação por elas recolhida deve necessariamente se dá com encargos reduzidos em relação ao *quantum* suportado pelas empresas de médio e grande porte. A interpretação das leis, bem como a edição e aplicação, será realizada de modo que as microempresas e empresas de pequeno porte possam lidar com os deveres instrumentais de maneira menos complexa e que não sofram com uma carga tributária tão elevada<sup>136</sup>.

Conforme determinação legal<sup>137</sup>, o recolhimento das empresas integrantes do Simples Nacional se dá mediante documento único de arrecadação a cada mês, e abarca o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Contribuição para o PIS/PASEP, Contribuição Patronal Previdenciária (CPP), Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

Todavia, cumpre notar que o recolhimento na forma do Simples Nacional não exclui a incidência de outros tributos não supramencionados, como é o caso do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF), Imposto sobre a Importação (II), Imposto sobre a Exportação (IE), Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) etc.<sup>138</sup>.

Para a apuração do valor devido, o contribuinte do Simples Nacional deve considerar a receita bruta acumulada nos 12 (doze) meses anteriores ao do período de apuração, para fins de determinação de alíquota, que são previstas em tabela de forma progressiva<sup>139</sup>. Assim, a cobrança vai ocorrer por meio da incidência de alíquota única que irá incidir sobre a receita bruta mensal, isto é, não há incidência

---

<sup>136</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16 ed. rev e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2012. p. 345.

<sup>137</sup> BRASIL. Artigo 13 da **Lei complementar 123/06**, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm)>. Acesso em> 06 out. 2016.

<sup>138</sup> RECEITA FEDERAL. **Simples Nacional**. Dados disponíveis em: <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SIMPLESNACIONAL/Perguntas/Perguntas.aspx>>. Acesso em: 06 out. 2016.

<sup>139</sup> *Ibidem*.

do imposto a cada operação realizada, o fato gerador do Simples Nacional é único e se verifica ao final de cada mês calendário<sup>140</sup>.

É importante ressaltar que a Lei complementar nº 123/01 não institui um novo tributo, apenas simplificou a forma de recolhimento dos tributos em benefício de um grupo determinado, que goza de proteção constitucional.

Portanto, o diploma legal determina que os optantes do Simples Nacional devam pagar os tributos devidos em uma única guia, tomando-se por base de cálculo a receita bruta da empresa. Neste contexto, a receita bruta compreenderá<sup>141</sup> os ganhos decorrentes da venda de produtos, prestação de serviço e locação de bens móveis, não podendo ser incluídos valores adquiridos por outro título<sup>142</sup>.

Outrossim, vale ressaltar que o entendimento de Henrique Tróccoli Júnior<sup>143</sup>, que ressalta a importância microssistema tributário das micro e pequenas empresas é fundamental como efetivo instrumento de desenvolvimento nacional e social do trabalho, além do desenvolvimento do mercado e do relevo para a concretização do princípio da fraternidade, em consequência ao princípio da dignidade da pessoa humana, já que se trata de um importante pilar da geração de emprego e renda.

A lei complementar nº 123 de 2006 traz algumas restrições a não cumulatividade no que se refere às empresas optantes do Simples Nacional. O artigo 23<sup>144</sup> da referida norma implementa vedação ao aproveitamento de créditos tributários, de modo que as microempresas e empresas de pequeno porte optantes do Simples Nacional não fazem jus à apropriação, tão pouco poderão transferir os créditos relativos a impostos.

Deste modo, o dispositivo legal mitiga o alcance do princípio da não cumulatividade, afastando-o das operações realizadas pelas empresas optantes do regime especial unificado.

---

<sup>140</sup> Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Petição Inicial na ADI 5.464. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=5464&processo=5464>>. Acesso em: 06 out. 2016.

<sup>141</sup> TRÓCCOLI JÚNIOR, Henrique. O microssistema Tributário das Micro e Pequenas Empresas e os Reflexos da Emenda Constitucional nº 87, de 2015. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: Síntese, n 109. Maio/Junho 2016. p. 11.

<sup>142</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16 ed. rev e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2012. p. 347

<sup>143</sup> TRÓCCOLI JÚNIOR, Henrique. *Op.cit.*, 2016. p. 11.

<sup>144</sup> BRASIL. **Lei complementar nº 123**, de 14 de dezembro de 2006. Art. 23. As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não farão jus à apropriação nem transferirão créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional.

Todavia, o parágrafo primeiro do artigo 23<sup>145</sup> flexibiliza essa vedação, possibilitando que as pessoas jurídicas e pessoas a elas equiparadas pela legislação tributária, não optantes do Simples Nacional, realizem o aproveitamento de créditos correspondente ao ICMS incidente sobre as aquisições de mercadoria decorrentes de operações com microempresas e empresas de pequeno porte optantes do Simples Nacional. Contudo, a aquisição deverá ser destinada à comercialização ou industrialização, tendo como limite o total do imposto realmente devido pelas optantes no que corresponde a essas aquisições.

Portanto, a legislação complementar admite que as empresas não optantes, que adquiram produtos das empresas optantes do Simples Nacional, aproveitem os créditos decorrentes do total de ICMS pago por estas. Por outro lado, veda expressamente que as microempresas e empresas de pequeno porte, enquadradas no regime unificado, realizem a compensação de créditos e débitos.

José Eduardo Soares de Melo<sup>146</sup> crítica esta vedação, argumentando que o regime jurídico diferenciado vivenciado pelas empresas optantes do Simples não teria o condão de mitigar o princípio da não cumulatividade. Assim, o autor conclui que como medida de preservação dos valores constitucionais, a não cumulatividade deve ser obedecida inclusive pelas empresas enquadradas no regime diferenciado, e independente da qualificação do contribuinte ou do regime tributário, em todas as aquisições tributadas deve ser considerado os créditos do ICMS.

Outrossim, o autor observa que a proibição ao crédito de ICMS, seja ela total ou parcial, torna possível a majoração de custos nas aquisições da ME ou da EPP em comparação aos ônus suportados pelos não optantes, porque apenas nesta última situação é que será possível o aproveitamento integral do crédito de ICMS. Portanto, aponta que seria inconstitucional a restrição ao crédito de ICMS pela ME e pela EPP no que diz respeito às suas aquisições tributadas, de modo que seria irrelevante o caráter opcional ao enquadramento no regime.

---

<sup>145</sup> BRASIL. **Lei complementar nº 123**, de 14 de dezembro de 2006. Art. 23. § 1º As pessoas jurídicas e aquelas a elas equiparadas pela legislação tributária não optantes pelo Simples Nacional terão direito a crédito correspondente ao ICMS incidente sobre as suas aquisições de mercadorias de microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, desde que destinadas à comercialização ou industrialização e observado, como limite, o ICMS efetivamente devido pelas optantes pelo Simples Nacional em relação a essas aquisições.

<sup>146</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS – Teoria e Prática**. 12 ed., São Paulo: Dialética, 2012, p. 342/343.

Por outro lado, André Mendes Moreira<sup>147</sup> acredita que “vedar-se a apropriação de créditos pela pessoa jurídica optante é uma faculdade da lei, pois o regime não é obrigatório”, mas ressalta que terceiros que comerciam com os optantes do SIMPLES não podem ter seu direito prejudicado, pois essa vedação violaria a não cumulatividade tributária.

Há um embate doutrinário acerca da constitucionalidade da restrição às empresas optantes do Simples Nacional, isso porque parcela da doutrina defende que por se tratar de um regime opcional ao contribuinte, é possível que a lei promova essa limitação. Contudo, outra parte compreende que o fato de se tratar de regime opcional não justifica a mitigação ao princípio constitucional, de maneira que seria inconstitucional a não permissão do aproveitamento de créditos por essas empresas.

Considerando que o Simples Nacional foi um regime criado pela Constituição com o fim de favorecer as microempresas e empresas de pequeno porte, qualquer restrição que venha a onerar suas operações não pode ser admitida pelo ordenamento jurídico, neste caso, estar-se-ia violando as normas constitucionais em dois sentidos, a não cumulatividade e o tratamento diferenciado do Simples.

Diante do exposto, nota-se que a não cumulatividade é característica fundamental do ICMS, tanto pela sua previsão constitucionalmente assegurada, quanto pelo seu relevante impacto nas operações de circulação de mercadoria realizadas, à medida que provoca a desoneração das transações e conseqüentemente do preço do produto, em benefício, inclusive, do consumidor final. Destarte, qualquer medida que vise restringir o seu alcance deve ser completamente rechaçada do ordenamento jurídico pátrio, impedindo eventuais prejuízos às relações comerciais.

---

<sup>147</sup> MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 2 ed., rev. e amp. São Paulo: Noeses, 2012, p. 310.

### 3. SISTEMÁTICA DA INCIDÊNCIA DO ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS

O presente capítulo cuida de esclarecer a sistemática de incidência do ICMS nas operações interestaduais, cuidando dos principais aspectos tributários e políticos relacionados.

#### 3.1. AS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS

Nas operações interestaduais, os sujeitos envolvidos na circulação da mercadoria situam-se em espaços territoriais distintos, de modo que a operação abrangerá ao menos dois Estados da federação. Por este motivo, as operações interestaduais suscitam diversas controvérsias, visto que ambos os Estados têm interesse em arrecadar com a compra e venda realizada pelo contribuinte.

Nesse sentido, o conceito de operação interestadual foi bastante problematizado antes da Constituição vigente. Isso porque, diante de uma omissão legislativa e judicial sobre o tema, os Estados, com base na Resolução nº 65 do Senado Federal, definiram o conceito de operação interna, realizando adaptação para abarcar as operações que destinassem mercadoria a outra Unidade Federativa, mas que o adquirente não fosse contribuinte do imposto, ou, em sendo, adquirisse a mercadoria para uso ou consumo próprio<sup>148</sup>.

As operações internas são aquelas em que a circulação da mercadoria se dá no âmbito de cada Estado, o contribuinte destina a mercadoria para dentro dos limites territoriais daquele Ente, interagindo com um único sujeito ativo. Nestes casos, haverá a aplicação da alíquota interna estabelecida pela legislação estadual, sendo que a integralidade do valor arrecadado será devida à origem.

Ocorre que somente nas operações em que a aquisição da mercadoria fosse destinada à revenda ou para utilização como insumo na produção de mercadorias para venda, é que seria aplicada a alíquota fixada para as operações interestaduais, que sempre teve um percentual mais baixo. Contudo, tal premissa não deve ser

---

<sup>148</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos Fundamentais de ICMS**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 99.

acatada, já que o conceito de operação interestadual é meramente geográfico, e não deve ser com base no adquirente das mercadorias<sup>149</sup>.

É imperioso frisar, mais uma vez, a vedação constitucional oriunda do artigo 152<sup>150</sup>, que impede a adoção pelos Estados de discriminações tributárias entre bens e serviços em razão de sua origem ou destino. Esta medida visa proporcionar um equilíbrio entre os Estados, evitando o surgimento de barreiras fiscais a serem estabelecidas e possibilitando a livre circulação da mercadoria. Assim, conforme leciona Misabel Derzi<sup>151</sup>, “o objetivo é preservar a unidade política econômica nacional, ou seja, manter integrado o grande mercado consumidor nacional”.

Destarte, no contexto da operação interestadual, o legislador constitucional buscou impedir uma possível elevação dos preços das mercadorias decorrente do aumento da carga tributária, em consequência da dupla tributação. Outrossim, objetiva-se permitir a livre concorrência entre os Estados em condições equivalentes.<sup>152</sup>

Para tanto, o ordenamento jurídico brasileiro adotou como regra o princípio da tributação única no Estado de origem, na contramão da maioria das jurisdições tributárias, que adotam o princípio da tributação exclusiva no Estado de destino. Neste último caso, a mercadoria apenas será submetida ao imposto quando alcançar o destinatário, isto é, no momento da saída, o bem estará liberto de qualquer tributação<sup>153</sup>.

Por outro lado, quando a tributação ocorre na origem, de logo, à mercadoria será incorporado o valor monetário correspondente ao imposto, sendo irrelevante o Estado a que se destine. Assim, inexistem empecilhos no desenrolar das operações entre o remetente e o consumidor final<sup>154</sup>.

Nesse diapasão, Misabel Derzi salienta que o sistema de adoção da tributação na origem se adequa perfeitamente à unidade político-econômica territorial brasileira. Para a autora, este sistema de tributação é mais evoluído e viabiliza uma integração

---

<sup>149</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos Fundamentais de ICMS**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 99.

<sup>150</sup> BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

<sup>151</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. rev, atual e amp. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 668.

<sup>152</sup> *Ibidem*, p. 669.

<sup>153</sup> *Ibidem*, *loc.cit.*

<sup>154</sup> *Ibidem*. p. 670.

político-econômica, e que a adoção da tributação no destino nada mais seria que um retrocesso para a integração de mercado<sup>155</sup>.

Como dito, o ICMS é um imposto relacionado a um volumoso trânsito de dinheiro, o que naturalmente lhe garante relevância jurídica e política, e conforme já mencionado, é competência dos Estados e do Distrito Federal instituir imposto sobre a circulação de mercadoria. Conseqüentemente, em razão desta notória importância econômica do referido tributo, surge entre os Estados uma animosidade, já que todos visam obter para suas respectivas regiões o máximo possível de arrecadação.

Desse modo, os Estados buscam atrair investimentos privados para promover o desenvolvimento da sua região, ocorre que, a fim de conquistar preferência perante os demais nesta disputa, torna-se comum a adoção pelos entes de práticas unilaterais desonerativas, realizando a outorga de incentivos fiscais e, para tanto, chegam ao ponto de realizar a retirada do ICMS que não fora tributado de forma efetiva no Estado de origem<sup>156</sup>.

Assim, os Estados, por meio de leis, decretos e atos administrativos, adotam medidas unilaterais para promover a concessão de vantagens àqueles que operarem em seu domínio. Destarte, proporcionam incentivos fiscais, por meio de isenção ou redução do imposto para microempresas e empresas de pequeno porte; vantagens financeiras com o financiamento para desenvolvimento tecnológico; além de estímulos como a simplificação de processos para registro de empresa; entre outras diversas ações<sup>157</sup>.

Os entendimentos jurisprudenciais e manifestações administrativas proferidas pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica (Cade) demonstram que estes incentivos fiscais acabam por gerar favorecimento desigual a determinados empreendimentos localizados em Estados de maior capacidade econômica, à medida em que promovem concentração de empresas em zonas específicas<sup>158</sup>.

---

<sup>155</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. rev, atual e amp. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 670.

<sup>156</sup> LESSA, Donavan Mazza; JORGE, Alexandre Teixeira. Guerra Fiscal do ICMS e a Glosa Unilateral de Crédito: um "Controle de Constitucionalidade" em Sede Administrativa. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, n. 232, jan. 2015. p. 55-56.

<sup>157</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e prática**. 12 ed. São Paulo: Dialética. 2012. p. 369.

<sup>158</sup> *Idem*. **ICMS: Teoria e prática**. 11 ed. São Paulo: Dialética. 2009. p. 372/373.

Contra essa linha, o Supremo Tribunal Federal se posiciona pela inconstitucionalidade dos benefícios unilateralmente outorgados pelos Estados, compreendendo que a concessão unilateral de benefícios que não seja posterior a convênio interestadual, está em contraposição aos ditames constitucionais.

No teor da decisão proferida na Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.152/SP<sup>159</sup>, o Relator Cezar Peluso observa que atos inconstitucionais não podem se apoiar em legislação estadual para promover proteção da economia estadual, realizando a concessão unilateral e ilegítima de benesses fiscais. Deste modo, devem os Estados atender estritamente às disposições constitucionais que impõe à concessão de benefícios, celebração prévia de Convênio do CONFAZ. Ao final do referido julgamento, a Corte Superior se posicionou pela inconstitucionalidade do decreto estabelecido pelo Estado de São Paulo com o fim de redução de base de cálculo e concessão de crédito presumido, entendendo se tratar de introdução de novidade normativa desamparada de convênio autorizativo.

Ocorre que ainda que diante de expressa vedação constitucional e da jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal em relação ao tema, os Estados insistem em desprezar as normas, promovendo consecutivas violações com a concessão e manutenção unilateral de vantagens. Por conseguinte, opera-se uma insegurança jurídica aos contribuintes que se submetem aos benefícios concedidos pelos Estados que, posteriormente, acabam sendo declarados inconstitucionais<sup>160</sup>.

Nesse sentido, a outorga unilateral de incentivos provoca relevantes efeitos práticos, principalmente no tocante a sua interferência na não cumulatividade. Isso porque, de acordo com as correntes que se alinham aos interesses fazendários, o aproveitamento de créditos do ICMS só será possível nos estritos limites daquilo que de fato foi recolhido pelo contribuinte na operação anterior a título do imposto. Por outro lado, a corrente majoritariamente aceita pela doutrina é aquela que sustenta que o direito ao crédito do ICMS independe da sua efetiva cobrança nas etapas anteriores, em razão da sua previsão constitucional, de modo que a mera incidência

---

<sup>159</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 4152**. Relator: Min. Cezar Peluso, Tribunal Pleno. DJe-181 20 set. 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=627724>>. Acesso em: 11 mai. 2016.

<sup>160</sup> MEDEIROS, Alberto. Inconstitucionalidade de benefícios fiscais unilaterais em matéria de ICMS e segurança jurídica dos contribuintes. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha. n. 238, 2015, p. 11.

do ICMS na operação anterior bastará para fins de aproveitamento do crédito pelo contribuinte<sup>161</sup>.

Desse modo, a concessão unilateral de incentivos pelos entes, pode vir a provocar sérios prejuízos aos contribuintes em razão dos obstáculos criados ao direito a compensação de créditos do ICMS, sendo que nem mesmo a sua ampla proteção constitucional é capaz de afastar as variadas violações praticadas.

Ante o exposto, resta cristalino que as operações interestaduais resguardam grande relevância no estudo do Direito Tributário, à medida em que tratam de relações entre Estados distintos, que disputam entre si pela arrecadação de receitas proveniente das operações de circulação de mercadorias.

### **3.1.1. O diferencial de alíquotas do ICMS antes do advento da Emenda Constitucional nº 87 de 2015.**

Entende-se por alíquota o critério legal que incide sobre a base de cálculo, permitindo discernir a quantia devida a título do tributo, que costuma ser expressa em percentagem (%)<sup>162</sup>. Geraldo Ataliba<sup>163</sup> leciona que a alíquota é integrante do mandamento da norma, não estando presente na hipótese legal e, conforme este mandamento, não basta de determinação o mero pagamento, mas que se pague um determinado percentual sobre a base imponible.

A incidência das alíquotas de ICMS nas operações interestaduais está em pauta de discussões muito antes da eclosão da Constituição atual. Nos termos da Constituição Federal de 1967, o parágrafo quinto do artigo 23 ora vigente estabelecia que:

A alíquota do imposto a que se refere o item II será uniforme para todas as mercadorias nas operações internas e interestaduais, bem como nas interestaduais realizadas com consumidor final; o Senado Federal, mediante resolução tomada por iniciativa do Presidente da República, fixará as alíquotas máximas para cada uma dessas operações e para as de exportação.

---

<sup>161</sup> LESSA, Donavan Mazza; JORGE, Alexandre Teixeira. Guerra Fiscal do ICMS e a glosa unilateral de créditos: um “controle de constitucionalidade” em sede administrativa. **Revista Dialética de Direito Tributário**. N. 232. São Paulo: Dialética, 2015, p. 63.

<sup>162</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16 ed. rev e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2012. p. 99.

<sup>163</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p.113.

A respeito dos embates existentes entre os Estados no que se refere ao recolhimento de ICMS nas operações interestaduais, sempre houve uma pretensão dos Estados em aplicar alíquota interna quando as operações envolvessem bens destinados a consumo, ou ao ativo fixo do contribuinte. Isso porque a alíquota interna sempre foi mais elevada do que a alíquota interestadual, de modo que, em contrapartida à ambição dos Estados em recolher mais com aplicação da alíquota majorada, o contribuinte do imposto realizava falsas alegações de que o bem objeto da circulação não seria destinado ao consumo ou ao ativo fixo, fazendo incidir a alíquota interestadual<sup>164</sup>.

O grande problema era que o Estado do destinatário não possuía meios de fiscalizar a destinação real da mercadoria operacionalizada, sendo considerado aquilo que foi declarado pelo contribuinte<sup>165</sup>.

Não obstante, a Constituição de 1988 modificou a tratativa legal da diferenciação de alíquotas de ICMS, através da disposição do artigo 155, §2º, VII, com a seguinte redação:

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; do imposto; b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte do imposto.

Deste modo, a identificação do destinatário da mercadoria passou a ser critério fundamental para fins de aplicação das alíquotas de forma adequada, e a destinação final da mercadoria passa a ser irrelevante. Isso porque, uma vez sendo o destinatário final um contribuinte do ICMS, não mais importa se o produto será destinado ao consumo próprio ou a uma nova operação subsequente, a alíquota cabível será a interestadual.

Assim, a fiscalização se torna menos complexa, já que, com a mera indicação do número de inscrição do contribuinte, é possível identificar o sujeito como contribuinte regular do imposto e recolher o ICMS com a alíquota pertinente à situação em concreto<sup>166</sup>.

---

<sup>164</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos Fundamentais do ICMS**. 2 ed. São Paulo: Dialética. 1999, p. 100.

<sup>165</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos Fundamentais do ICMS**. 2 ed. São Paulo: Dialética. 1999, p. 100.

<sup>166</sup> *Ibidem, loc.cit.*

A Lei Complementar nº 87 de 1996 foi elaborada no intuito de estabelecer as normas gerais de ICMS e, assim, melhor elucidar os métodos de tributação deste complexo imposto.

Todavia, Hugo de Brito Machado<sup>167</sup> atenta que a referida Lei, ao contemplar o fato gerador do imposto, nada dispôs acerca da entrada da mercadoria adquirida em outro Estado e destinada ao uso e consumo ou ao ativo fixo, de maneira que este fato ficou omissa no plano do ICMS.

Destarte, no que se refere às operações interestaduais, apenas dispõe<sup>168</sup> que a base de cálculo do imposto é o valor da prestação no Estado de origem, na hipótese do inciso XIII do art. 12, que diz que “considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente”. Nesta ocasião, ainda define que o “imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto”.

Diante da omissão legislativa quanto às operações interestaduais que destinem bens, para uso, consumo ou ativo fixo, a consumidor final, surgiram controvérsias acerca da possibilidade dos Estados, por meio de leis ordinárias, abordarem o assunto definindo o fato gerador.

Na visão de Hugo de Brito<sup>169</sup>, a definição do fato gerador, por conta das leis estaduais, extrapola os limites estabelecidos pelo legislador complementar. Para o autor, a análise deve ser feita a partir dos preceitos constitucionais que estabelecem a necessidade de uma lei complementar para definição das normas tributárias essenciais, como o fato gerador, base de cálculo e contribuintes do imposto. Desse modo, os legisladores estaduais ficam vinculados aos comandos da norma complementar, a fim de evitar que o imposto seja criado em regimes jurídicos diferentes em cada Estado.

---

<sup>167</sup> *Ibidem*, p. 101.

<sup>168</sup> BRASIL. Art. 12 e 13, IX e §3º. **Lei Complementar 87**, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm)> Acesso em: 26 set. 2016.

<sup>169</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos Fundamentais de ICMS**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 101-102.

Não obstante, Carraza<sup>170</sup> discorda do posicionamento acima exposto. Para este autor, o legislador estadual não está inibido de tratar do assunto por meio de leis próprias, já que a omissão da Lei Complementar 87/1996 não retira a eficácia da legislação local. Isso porque a própria Constituição Federal, em seus incisos VII e VIII do §2º do art. 155, já estabelece todos os elementos necessários para que os Estados, no exercício das suas autonomias, disciplinem o instituto do diferencial de alíquotas no âmbito dos seus limites de competência, de forma que “a ausência de lei complementar não inviabilizaria a aplicação da norma constitucional que prevê a distribuição das receitas por meio do diferencial de alíquota interestadual”.

Pela leitura das legislações estaduais vigentes, resta claro que este último posicionamento vem sendo adotado pelas Unidades Federativas, tendo em vista que suas leis ordinárias não se inibem em tratar do momento da ocorrência do fato gerador, delineando todas as hipóteses em que o imposto será devido.

Não restam dúvidas que o diferencial de alíquotas do ICMS aplicado nas operações interestaduais é objeto de grandes embates doutrinários e legislativos, o que apenas prova a grande relevância do seu estudo para compreensão da correta sistemática tributária, tendo em vista que o referido instituto opera como importante instrumento de equalização da distribuição de receitas entre os Estados.

Antes das alterações constitucionais provocadas pela EC nº 87/2015, conforme exposto, o artigo 155, §2º da CF, já tratava do DIFAL (diferencial de alíquotas) como regra tributária de apuração das operações realizadas entre os Estados.

Cumprе salientar que não é permitida aos Estados a alteração das alíquotas interestaduais, pois a Constituição atribuiu esta competência ao Senado Federal, de maneira que as porcentagens instituídas pela Resolução nº 22 de 1989 deverão ser observadas no momento do cálculo do ICMS a ser recolhido. Sendo conferido ao ente, no entanto, a possibilidade alterar as alíquotas internas, em observância aos limites mínimos e máximos ora estabelecidos.

Em um país como o Brasil, em que jaz uma realidade de grandes diferenças regionais, econômicas e sociais, há de se considerar que boa parte dos produtores e prestadores de serviços está situada nas regiões Sudeste e Sul do país, de modo

---

<sup>170</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16 ed. rev e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2012. p. 538-541.

que se torna relevante a adoção de medidas, como o diferencial de alíquotas, que possibilitem um repasse significativo da arrecadação do ICMS às demais regiões<sup>171</sup>.

Permitir a distribuição de receitas nas operações e prestações que envolvam mais de um Estado se caracteriza como uma das funções das alíquotas. No sistema tributário atual, existem duas alíquotas interestaduais distintas de 7% e 12%, sendo que essa diferenciação permite favorecimentos distintos às unidades federativas destinatárias, de acordo com o seu grau de desenvolvimento regional. Isto é, a redução da alíquota interestadual acarreta na participação proporcional do Estado destinatário na receita tributária do ICMS, à medida que há uma transferência maior de receita para o Estado de destino<sup>172</sup>.

Os percentuais de alíquota interestadual foram fixados pelo Senado no exercício das funções constitucionais<sup>173</sup> que lhe foram conferidas da seguinte forma:

RESOLUÇÃO nº 22 de 1989. Art. 1º 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.  
Parágrafo único. Nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão: I - em 1989, oito por cento; II - a partir de 1990, sete por cento.

Então, a Resolução nº 22 de 1989<sup>174</sup> estabeleceu como regra o percentual de 12% para as operações interestaduais, sendo que, quando as operações forem originadas das regiões Sul e Sudeste e destinada às demais regiões e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão de 7%. Ou seja, uma operação de circulação de mercadorias realizada entre Bahia e Ceará, ou São Paulo e Rio de Janeiro, será

<sup>171</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16 ed. rev e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2012. p. 540-541.

<sup>172</sup> KALUME, Célio Lopes. **ICMS DIDÁTICO**. Belo Horizonte: DelRey Editora, 2012. p. 293-295.

<sup>173</sup> BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir: § 2º O imposto previsto no inciso I, b, 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; V - é facultado ao Senado Federal: a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros; b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

<sup>174</sup> BRASIL. **Resolução 22**, de 1989. Estabelece alíquotas do ICMS, nas operações e prestações interestaduais. Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaTextoIntegral.action?id=110144&norma=132875>>. Acesso em: 08 out. 2016.

tributada com a alíquota de 12%, e o mesmo se aplica caso a operação seja iniciada na Bahia e destinada a São Paulo.

Todavia, tendo sido a transação originada em São Paulo e destinada à Bahia, o percentual é reduzido para 7%, equalizando a distribuição de receitas entre as unidades federativas, tendo em vista que boa parte da produção é iniciada no Sul e Sudeste do país.

Em função dos preceitos constitucionais consolidados, busca-se assegurar que as operações efetuadas provoquem uma divisão de receitas entre os entes participantes. Para tanto, é necessário, por via de regra, que seja realizada nova operação subsequente à interestadual, ou seja, após a transação de mercadorias de um Estado para o outro, deverá ser realizada na unidade destinatária, posterior circulação da mercadoria. Desta operação, com a nova incidência no destino, o imposto será automaticamente concebido para o Estado de destino, considerando que as alíquotas internas costumam serem superiores às interestaduais<sup>175</sup>.

Por outro lado, diante da inexistência de operação posterior, têm-se dois cenários dignos de observação que parte da caracterização do destinatário como contribuinte ou não do ICMS. Isso porque, até o advento da EC nº 87 de 2015, caso a circulação da mercadoria fosse destinada a não contribuinte, caberia o recolhimento da alíquota interna aplicada na origem, simplesmente, mas se fosse destinada a contribuinte, caberia o recolhimento pela alíquota interestadual e o recolhimento para o Estado de destino seria o valor resultante do diferencial de alíquotas<sup>176</sup>.

Portanto, é evidente que o diferencial de alíquotas foi uma medida adotada legislador que visou pacificar a disputa vivenciada pelos Estados quanto ao recolhimento de ICMS, à medida que, reparte o valor a ser arrecadado na operação entre os entes envolvidos e, por consequência, reduz as disparidades econômicas existentes entre as regiões brasileiras.

A título de exemplo, considerando a regra anterior, em uma operação de aquisição de mercadorias, onde o remetente esteja localizado no Estado de São Paulo e o destinatário no Paraná, neste caso, se a mercadoria for destinada a contribuinte do ICMS, deverá ser considerada a alíquota interestadual de 12% (doze por cento), e a

---

<sup>175</sup> KALUME, Célio Lopes. **ICMS DIDÁTICO**. Belo Horizonte: DelRey Editora, 2012. p. 294/295.

<sup>176</sup> *Ibidem*. p. 295.

alíquota interna de 18% (dezoito por cento), para ser recolhida à diferença entre a alíquota interestadual, correspondente a 6% (seis por cento). Ou seja, para alcançar resultado do diferencial de alíquotas, é necessário realizar a subtração entre o percentual da alíquota interna e o percentual da alíquota interestadual.

Porém, no mesmo exemplo, caso o destinatário da mercadoria não se enquadrasse como contribuinte do ICMS bastaria ao remetente recolher o percentual referente à alíquota interna do Estado de origem, sem qualquer consideração quanto ao Estado de destino, sendo esta definição irrelevante.

No que concerne ao aspecto contábil do DIFAL, e tomando por base a legislação baiana que regula o ICMS<sup>177</sup>, o cálculo do diferencial de alíquotas parte da definição da base de cálculo, que será o valor da operação na unidade federada de origem. Isto é, levar-se-á em consideração o mesmo valor definido pelo remetente como base imponible do ICMS. Assim, sobre este montante haverá a incidência da diferença da alíquota interna do Estado do adquirente e a alíquota interestadual aplicável à operação circulação de mercadoria, correspondente ao DIFAL.

Deste modo, diante de uma base de cálculo no valor de R\$ 1.500,00 (hum mil e quinhentos reais), onde o Estado de origem opera com uma alíquota interestadual de 7% e o Estado de destino tenha a alíquota de 17%, o diferencial de alíquotas será assim calculado<sup>178</sup>:

TABELA 02. DEMONSTRAÇÃO DE CÁLCULO DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS

Valor da base de cálculo	R\$ 1.500,00
Alíquota interestadual aplicada	7%
Alíquota interna do Estado de destino	17%

<sup>177</sup> BAHIA. **Lei 7.014 de 1996**. Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: XV - da entrada ou da utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes alcançadas pela incidência do imposto. Art. 17. A base de cálculo do imposto é: XI - nas hipóteses do inciso XV do art. 4º, o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem.

<sup>178</sup> O presente cálculo é meramente demonstrativo e não considera o cálculo “por dentro” da base de cálculo do ICMS.

Alíquota do DIFAL (17% - 7%)	10%
Valor do DIFAL a ser pago (R\$ 1.500,00 x 10%)	R\$ 150,00

Fonte: Lei 7.014 de 1996

Uma vez calculado o ICMS a ser recolhido, cabe analisar a quem seria devida cada parcela acima descrita. Conforme antiga disposição do inciso VIII do parágrafo segundo, artigo 155 da CF<sup>179</sup>, nas hipóteses em que for adotada alíquota interestadual, “caberá ao Estado da localização do destinatário, o imposto correspondente à diferenciação entre a alíquota interna e a interestadual”. De modo que ao Estado de origem será destinado o percentual relativo à alíquota interestadual aplicável.

Nesse sentido, caberá ao remetente efetuar o recolhimento da alíquota interestadual perante o seu Estado de origem, e ao destinatário, recolher o valor referente ao diferencial de alíquotas, considerando a alíquota interna aplicável.

É imperioso frisar que as alíquotas do ICMS também guardam função relacionada à consolidação da seletividade, preconizada no artigo 155, §2º, inciso III da CF, a fim de onerar as mercadorias conforme a sua essencialidade. A aplicação da seletividade neste imposto é obrigatória, e por conta da essencialidade, exige-se que “o ônus do ICMS recaia sobre mercadoria ou serviços, na razão direta de sua superfluidade e na razão inversa de sua necessidade, tomando-se como parâmetro o consumo popular”<sup>180</sup>.

Diante do exposto, observa-se que o de cálculo do ICMS, mesmo antes do advento da EC nº 87 de 2015, já se constituía de diversas peculiaridades que dificultam a compreensão pelo contribuinte quanto à devida forma de recolhimento do referido imposto, tendo em vista que diante de uma operação envolvendo mais de um Estado, a cada uma das unidades participantes, será devida uma parcela do valor total a ser pago.

<sup>179</sup> BRASIL. Art. 155, §2º, VIII. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/cf1988](http://www.planalto.gov.br/cf1988)>. Acesso em: 08 out. 2016.

<sup>180</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16 ed. rev e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2012. p. 508.

Ainda, vislumbra-se que o diferencial de alíquotas se materializa como instrumento primordial de equalização de receitas entre as unidades federativas, à medida que destina parte do valor arrecadado na operação interestadual ao Estado em que se localiza o adquirente, a fim de evitar que este último seja prejudicado pelas operações efetuadas fora do seu território.

### **3.1.2 Noções gerais da guerra fiscal que permeia as relações jurídicas envolvendo ICMS**

O desenvolvimento de atividades financeiras é instrumento essencial para que o Estado possa alcançar os seus objetivos. Isso porque, para a promoção dos serviços públicos substanciais, tais como saúde pública, educação e segurança, e garantia da satisfação do bem comum, são necessários recursos financeiros. Assim, o Estado se vale da sua supremacia e competência para instituir tributos e exigí-los, a fim de arrecadar os recursos imprescindíveis para custear os serviços públicos fornecidos à sociedade<sup>181</sup>.

Em todo o mundo, nas nações organizadas sob a forma de federação ou confederação, há uma disputa interna entre as unidades federativas pelo aumento de suas receitas através da arrecadação de tributos, e no Brasil não é diferente. No território brasileiro, ao atrito constante entre os Estados federados, foi dado o nome de Guerra Fiscal, sendo a expressão utilizada para “designar as práticas adotadas pelos Estados, em matéria tributária, para atrair empresas para seus territórios”, como define Hugo de Brito Machado<sup>182</sup>.

Essas desavenças, independente da sua intensidade, acabam por tornar o sistema tributário mais complexo, à medida que a disputa entre as entidades ganham entornos mais gravosos do que o embate existente entre os sujeitos participantes da relação tributária. Na Guerra Fiscal brasileira, que já se faz presente desde os tempos de incidência do IVC (Imposto sobre Vendas e Consignações), embora em

---

<sup>181</sup> NEVES, Angela Vieira das. Emenda Constitucional nº 87/2015 e seus impactos no ordenamento jurídico tributário. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: Síntese, n 106. Nov/dez 2015. p. 91-92.

<sup>182</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Proibição da Guerra Fiscal e a Redução das Desigualdades Regionais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2014, p. 125/126.

menor intensidade, as práticas de incentivo realizadas pelos Estados variam bastante, que vão desde medidas mais simples, como a isenção de ICMS por prazo determinado, alcançando, até mesmo, concessões de empréstimos em valor correspondente ao imposto para resgate em longo prazo<sup>183</sup>.

Assim, no contexto deste conflito, haverá, em cada lado, um Ente Federado disputando em face de outro pela primazia quanto a arrecadação do imposto. Ambos os sujeitos de Direito Público desejam se beneficiar e auferir a maior quantia possível decorrente de uma determinada operação. Estes embates, via de regra, decorrem de uma operação interestadual de mercadoria, onde o bem transita de um Estado para outro, e acarreta no envolvimento dessas duas figuras em uma relação tributária que gera recursos em favor de ambos.

A Constituição Federal outorga aos entes federativos a prerrogativa de criar tributos por meio de lei ordinária. Deste modo, o texto constitucional cumpre com o papel de estabelecer todos os elementos necessários para a criação da lei instituidora, sendo que prevê, inclusive, as regras aplicáveis para a desoneração de tributos, por meio de uma competência impositiva. Contudo, cumpre ressaltar que a competência impositiva atribuída aos Estados não é ampla e irrestrita, muito embora o mesmo Estado que possui prerrogativa de tributar, poderá também isentar, além de conceder benefícios e incentivos tributários<sup>184</sup>.

As desonerações tributárias transformam-se em atrativos para as empresas, à medida que representam relevante instrumento de economia para o setor produtivo, que buscará se instalar na localidade em que sejam concedidos maiores benefícios fiscais para consecução do negócio almejado, provocando aumento significativo na margem de lucros esperados<sup>185</sup>.

Todavia, em face de tais faculdades, a Constituição também estabeleceu limites à desoneração, a fim de proibir eventual prática concorrencial prejudicial entre as unidades federativas<sup>186</sup>. Assim, o texto constitucional impôs a observância ao

---

<sup>183</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Proibição da Guerra Fiscal e a Redução das Desigualdades Regionais. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2014, p. 125/126.

<sup>184</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. A Guerra Fiscal. As Decisões do STF e seus Efeitos. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, ed. 18, 2014, p. 10.

<sup>185</sup> *Ibidem*, *loc.cit.*

<sup>186</sup> *Ibidem*, *loc.cit.*

princípio da legalidade para a concessão de incentivos e benefícios fiscais, reservando à lei complementar a incumbência de regular as isenções, incentivos e benefícios fiscais<sup>187</sup>.

Destarte, a Magna Carta surge com o intuito de consolidar um acordo entre os Estados em conflito, possibilitando um entendimento uniforme acerca da concessão de incentivos no âmbito do ICMS e concretizando o objetivo constitucional de redução das desigualdades regionais<sup>188</sup>.

Isto é, o legislador constituinte já sentia a necessidade de apaziguar os conflitos ora existentes entre as unidades da federação, para que estas chegassem à uma solução, que permitisse a concessão de incentivos sem, no entanto, provocar prejuízos aos demais.

A lei complementar nº 24 de 1975 é a norma responsável pela regulamentação dos convênios para a concessão de isenções de ICMS. Os primeiros artigos<sup>189</sup> do diploma legal estabelecem a necessidade de decisão unânime pelos Estados Federados para o estabelecimento de isenção ou redução da carga tributária, mas traz, ainda, a premissa de participação ampla dos entes federados, a fim de que todos possam defender seus interesses e serem representados nas negociações.

---

<sup>187</sup> CF. 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.

<sup>188</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Proibição da Guerra Fiscal e a Redução das Desigualdades Regionais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, ed. 18, 2014, p. 127.

<sup>189</sup> Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei. Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica: I - à redução da base de cálculo; II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros; III - à concessão de créditos presumidos; IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus; V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data. Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal. § 1º - As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação. § 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes. § 3º - Dentro de 10 (dez) dias, contados da data final da reunião a que se refere este artigo, a resolução nela adotada será publicada no Diário Oficial da União.

Na visão de Hugo de Brito Machado<sup>190</sup>, o dispositivo supracitado impossibilita em termos práticos a realização de convênio contrário ao interesse dos Estados ricos. Isso porque se exigiu uma unanimidade de votos dos representantes dos Estados, além de ter facultado aos entes federativos que estivessem ou não presentes na reunião de celebração do convênio, à sua não ratificação. Para o autor, nos órgãos colegiados, deve prevalecer o princípio majoritário, sendo incoerente a exigência de unanimidade, afirmando, assim, pela inconstitucionalidade dos dispositivos da Lei complementar nº 24 de 1975.

No entanto, Grupenmacher<sup>191</sup> ensina que a prévia aprovação pelo Confaz (Conselho Nacional de Política Fazendária), em caráter unânime, dos temas relativos à concessão de benefícios, visa criar um instrumento que obstaculize o risco de agressão ao Pacto Federativo e impedir a guerra fiscal.

Aqui, cumpre observar que, em concordância ao posicionamento adotado por Hugo de Brito Machado, aderir ao método de votação unânime entre os representantes provoca uma predileção em face de regiões historicamente favorecidas, à medida que possibilita a ratificação realizada pelos entes presentes. Ora, em prol do objetivo constitucional de redução das desigualdades regionais, não pode o ordenamento jurídico ser composto por normativo legal capaz de majorar essas diferenças.

Nessa linha de defesa à possibilidade de aprovação dos convênios por maioria simples ou qualificada, o professor e advogado Ricardo Pires Calciolari destaca que a sistemática de aprovação somente por unanimidade provoca, ante a alternativa de veto, a possível extensão da validade por meio de pressão política de um único membro, o que favorece conchavos que se pautam por interesses locais e eleitoreiros, e jamais no desenvolvimento de políticas preocupadas na redução das desigualdades regionais<sup>192</sup>.

O que de fato se verifica na realidade é que, a fim de atrair empresas para o seu território e assim avançar o desenvolvimento da região, alguns Estados atuam de

---

<sup>190</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Proibição da Guerra Fiscal e a Redução das Desigualdades Regionais. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2014, p. 129.

<sup>191</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. A Guerra Fiscal. As Decisões do STF e seus Efeitos. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, ed. 18, 2014, p. 11.

<sup>192</sup> CALCIOLARI, Ricardo Pires. Aspectos jurídicos de guerra fiscal no Brasil. **Revista de Estudos Tributários**, n. 77. São Paulo: Revistas dos Tribunais, jan/fev 2011, p. 43.

forma reiterada na consecução de práticas vedadas pelo Sistema. Tais práticas concorrenciais prejudicam a manutenção do pacto federativo, e é nesse contexto que surge a necessidade de um controle de constitucionalidade das leis e dos atos normativos, a ser realizado pelo Supremo Tribunal Federal<sup>193</sup>.

No contexto atual, a prática de desoneração é bastante comum, e se caracteriza de maneira volumosa e relevante.

O Estado do Mato Grosso ingressou com Ação Direta de Inconstitucionalidade em face da Lei Complementar nº 358 de 2009 que estabelecia isenção de ICMS na “aquisição de automóveis para o uso dos servidores que ocupam cargo de Oficial de Justiça”. O Estado alega que a referida lei, além de padecer de inconstitucionalidade material por violar a isonomia tributária, ocorre grave afronta ao disposto no artigo 155, §2º, XII, ‘g’ da Constituição Federal, tendo em vista a ausência de convênio prévio interestadual para a concessão de benefício fiscal.

No teor do julgamento da ADI 4276/MT<sup>194</sup>, o Ministro Luiz Fux, relator do acórdão, ressalta que:

Se fosse lícito a cada ente federativo regional a instituição de exonerações fiscais de forma independente, o resultado que daí adviria seria a cognominada guerra fiscal, com a busca irrefreável pela redução da carga tributária em cada Estado de forma a atrair empreendimentos e capital para o respectivo território, em prejuízo, em última análise, para o próprio federalismo fiscal.

Por essa razão, julgou procedente o pedido para declarar a inconstitucionalidade da Lei complementar nº 358 de 2009, sob o fundamento de que a mera ausência de convênio interestadual é suficiente para macular a validade do dispositivo legal. Ainda, o relator afirma ser uníssona a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de proclamar a invalidade das leis estaduais que concedam benefícios fiscais de ICMS desamparadas por convênio interestadual, ilustrando por meio do Informativo de Jurisprudência nº 629<sup>195</sup>, as diversas decisões da Suprema Corte sobre o tema, dentre elas:

---

<sup>193</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. A Guerra Fiscal. As Decisões do STF e seus Efeitos. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, ed. 18, 2014, p. 11.

<sup>194</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.276. Recorrente: Governador do Estado de Mato Grosso. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, DJ 20 ago. 2014. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6760771>>. Acesso em: 02 out. 2016.

<sup>195</sup> Dados extraídos do endereço: Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo629.htm>>. Acesso em: 02 out. 2016.

Por ofensa ao art. 155, § 2º, XII, g, da CF — que exige, relativamente ao ICMS, a celebração de convênio entre os Estados-membros e o Distrito Federal para a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais —, o Plenário julgou procedente pedido formulado em ação direta ajuizada pelo Governador do Estado de São Paulo para declarar a inconstitucionalidade da Lei fluminense 3.394/2000, regulamentada pelo Decreto 26.273, editado na mesma data. O diploma questionado regulariza a situação das empresas que tiveram suspenso o benefício de prazo especial de pagamento do ICMS concedido com base na Lei 2.273/94 e dá outras providências. Rejeitaram-se as preliminares suscitadas. Quanto à formalização da inicial, aduziu-se que, ainda que inexistisse a subscrição pelo Chefe do Poder Executivo, esse fato não acarretaria irregularidade, ante a circunstância de o Procurador-Geral deter poderes para atuar na defesa daquela unidade federativa. Reconheceu-se, também, a legitimidade de um Estado-membro para impugnar tratamento tributário preferencial concedido por outro ente da federação. Destacou-se, ainda, o caráter abstrato da norma em comento, o que permitiria o controle concentrado de constitucionalidade. Tendo isso em conta, assinalou-se que, julgada inconstitucional a lei, deixaria de haver objeto para a regulamentação por decreto. No mérito, considerou-se que o presente diploma teria implicado drible à decisão liminar desta Corte, que anteriormente já assentara o descompasso da Lei 2.273/94 com a Constituição. ADI 2906/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011. (ADI-2906)

Portanto, é clarividente que as desonerações fiscais promovidas pelos entes federativos estão em pauta de grandes discussões jurídicas, econômicas e políticas, à medida que impacta de forma significativa nessas três esferas. Inclusive, desde o ano de 2012, o Supremo discute a edição de uma súmula vinculante que trata da guerra fiscal: “Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional”<sup>196</sup>.

Sem dúvida, o motivo pelo qual a concessão de benefícios, isenções e incentivos suscita tantas controvérsias, é a sua relevante repercussão nas políticas econômicas adotadas pelos Estados, que buscam, de todas as formas, atrair investimentos para suas respectivas regiões e, posteriormente, aumentar a arrecadação de ICMS. Ocorre que, por diversas vezes, as Unidades Federativas realizam desonerações em desrespeitos às exigências legais, o que acaba levando a uma decretação de invalidade da lei quando esta é confrontada pelo controle de constitucionalidade do Supremo Tribunal Federal, que atua em contrário a qualquer medida de incentivo à guerra fiscal.

---

<sup>196</sup> SIMONE, Diego Caldas Rivas de. Pela primeira vez, STF mantém benefício de ICMS até julgá-lo inconstitucional. Consultor Jurídico. Disponível em: < <http://www.conjur.com.br/2015-mar-19/stf-mantem-beneficio-icms-julga-lo-inconstitucional>>. Acesso em: 19 nov. 2016.

Assim, a guerra fiscal se torna política inócua à efetivação da redução das desigualdades regionais. Isso porque o objetivo constitucional deve ser alcançado por todas as unidades federativas de forma cooperativa, por meio de um planejamento previamente esboçado pela União, pois, do contrário, restará apenas disputas internas dentro da Federação pela captação de investimentos privados<sup>197</sup>.

Essas disputas, embora promovam efeitos positivos em curto prazo em favor do ente vitorioso, em longo prazo, prejudicam a toda Federação. A questão é que em face da concorrência gerada, os Estados com alíquotas maiores serão obrigados a reduzi-las, sob pena de não atrair o capital privado, sendo que aos poucos, todos os entes estarão com alíquotas estabelecidas em um mesmo patamar, só que agora mais baixo, acarretando na redução de receitas próprias e maior dependências das transferências intragovernamentais<sup>198</sup>.

Interessante observar, neste ponto, que embora a concessão de benefícios e incentivos fiscais se apresente como medida propícia à atração de investimento para regiões menos desenvolvidas, não deve ser realizada a qualquer custo, a ponto de por em risco a harmonia entre os Estados, preconizada pelo princípio federativo. O fato é que a concessão desarrazoada de benefícios e incentivos fiscais, principalmente quando realizada de forma unilateral, pode, no decorrer do tempo, promover maiores prejuízos.

Assim, ainda que seja crucial a adoção de instrumentos de redução das desigualdades regionais, estes devem estar em consonância com as demais disposições constitucionais. Deste modo, cumpre notar, a ausência da concessão unilateral de incentivos, por si só, não garante a manutenção e hígidez do pacto federativo, mas não por isso, se devem adotar medidas que tornem este objetivo ainda mais inalcançável.

No contexto das operações interestaduais, a disputa entre os Estados está atrelada a repartição de receitas decorrentes das operações que ultrapassam os limites territoriais de um único ente e se destinam a indivíduos localizados em outro. Aqui, conforme demonstrado nos tópicos anteriores, haverá a incidência da alíquota interestadual em favor da unidade de origem e o diferencial de alíquotas para a

---

<sup>197</sup> CALCIOLARI, Ricardo Pires. Aspectos jurídicos de guerra fiscal no Brasil. **Revista de Estudos Tributários**, n. 77. São Paulo: Revistas dos Tribunais, jan/fev 2011, p. 41.

<sup>198</sup> *Ibidem*, *loc.cit.*

unidade de destino. Inclusive, essa concorrência entre os entes ensejou a criação da emenda constitucional nº 87 de 2015, que será profundamente analisada nos pontos que seguem.

Portanto, a guerra fiscal entre os Estados, embora decorra de um contexto político e econômico, provoca grandes reflexos no âmbito jurídico, tendo em vista que os entes políticos buscam, por meio de lei, legitimar as medidas adotadas para consecução dos seus objetivos. No entanto, por vezes, os instrumentos legais criados não passam pelo crivo da legalidade ou, ainda que a superem, não observam os demais princípios constitucionais e tributários obrigatórios, o que impossibilita o encaixe perfeito no arcabouço jurídico tributário.

### 3.2. O IMPACTO DO DESENVOLVIMENTO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO NO DIREITO TRIBUTÁRIO E A CONSEQUENTE INEFETIVIDADE DA SISTEMÁTICA DE ALÍQUOTAS DO ICMS ANTES DA EC Nº 87 DE 2015

Na última década, a evolução da internet foi impulsionada pela facilidade de acesso que se tornou possível aos usuários, tornando-se assim, um dos principais meios de comunicação, fazendo-se presente no dia-a-dia das pessoas, que a utilizam para diversos fins.

Nesse contexto, esse desenvolvimento fez com que a internet se tornasse um ambiente possível para o comércio. Hoje, é bastante comum à realização de compras e vendas de produtos em plataformas digitais. O comércio digital possibilita ao consumidor uma maior comodidade, já que através de poucos cliques, a compra pode ser realizada sem sair de casa e, justamente por isso, atualmente, diversas lojas físicas de grande porte também comercializam seus produtos através das lojas virtuais.

Isto é, o comércio teve que se adaptar a nova forma de comercialização advinda da internet, que se iniciou de forma clandestina e ganhou proporções imensuráveis. Por exemplo, um consumidor localizado em qualquer cidade do Brasil, pode diretamente efetuar uma aquisição de um revendedor na Itália, ou em qualquer lugar do mundo.

Segundo pesquisas realizadas, o Brasil está situado entre os dez melhores mercados mundiais do e-commerce, sendo o único país da América Latina a fazer parte da lista<sup>199</sup>, o que apenas confirma o grande desenvolvimento do comércio eletrônico no país, com adesão crescente entre os consumidores. Tanto que, como reflexo, no primeiro semestre de 2016, o faturamento gerado pelo mercado virtual alcançou um total de R\$ 19,6 bilhões de reais, representando um crescimento nominal de 5,2% em comparação ao mesmo período no ano de 2015<sup>200</sup>.

O SEBRAE, em parceria com o portal E-commerce Brasil, levantou dados em todo o país, a fim de averiguar a distribuição do comércio eletrônico nas regiões. Conforme a pesquisa, quanto às sedes do e-commerce no Brasil<sup>201</sup>:

TABELA 03. SEDES DO E-COMMERCE NO BRASIL

Região	Porcentagem
Norte	2%
Nordeste	10%
Centro-oeste	5%
Sudeste	58%
Sul	25%

Fonte: Sebrae

<sup>199</sup> **PROFISSIONAL DE E-COMMERCE. Brasil é o décimo melhor mercado de E-commerce do Mundo.** Profissional de e-commerce. Disponível em: <<http://www.profissionaldeecommerce.com.br/brasil-e-o-decimo-melhor-mercado-de-e-commerce-mundo/>>. Acesso em 05 out. 2016.

<sup>200</sup> **G1. Faturamento das vendas pela internet chega a R\$ 19,6 bi no 1º semestre.** Globo. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2016/09/faturamento-das-vendas-pela-internet-chega-r-196-bi-no-1-semester.html>>. Acesso em 05 out. 2016.

<sup>201</sup> **SEBRAE; E-commerce. 2ª Pesquisa Nacional do Varejo Online.** Disponível em: <[http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS\\_CHRONUS/bds/bds.nsf/7795e88474cdbf86f6669e3dc204d7a4/\\$File/5762.pdf](http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/7795e88474cdbf86f6669e3dc204d7a4/$File/5762.pdf)>. Acesso em 05 out. 2016.

Ou seja, grande parcela das empresas virtuais está concentrada na região Sul e Sudeste, alcançando um percentual de 83% do total de todo o país, o que demonstra um sério desequilíbrio.

Em face deste enorme desenvolvimento, esses novos meios de comercialização não podem estar além dos parâmetros legais, sendo necessário ao Direito adaptar-se a esta nova realidade. Em especial, o Direito Tributário acaba sendo afetado pelo comércio eletrônico, à medida que são constituídos fatos geradores similares ao já disposto em lei, todavia, em um contexto completamente diferenciado e carente de regulação legal.

Dessarte, com o desenvolvimento do *e-commerce*<sup>202</sup>, as operações interestaduais intensificaram e o consumidor final, não contribuinte do ICMS, passou exercer papel expressivo na cadeia produtiva. Isso porque, com as compras e vendas na internet, tornou-se cada vez mais dispensável a participação da loja física, que exerce papel intermediário entre o remetente, localizado em outro Estado, e o consumidor final.

O fenômeno de vendas pela internet representa uma superação dos limites físicos para o acesso e disponibilização de produtos, além do aumento da confiança do consumidor nas relações comerciais. Contudo, o impacto econômico e tributário decorrente dessa nova forma de comercialização, pode provocar, em alguns casos, um desequilíbrio na distribuição dos recursos e das respectivas receitas tributárias emanadas das operações<sup>203</sup>.

Com perspicácia, observam Demes Brito e Fernanda Parisi<sup>204</sup>, que a questão da variação da distribuição de receitas e o conseqüente desequilíbrio econômico, em pouco impactam no desenvolvimento industrial e comercial diante de uma perspectiva econômica, pelo contrário, esses desequilíbrios constituem reais molas propulsoras da competitividade na exploração da atividade econômica, inerente ao sistema capitalista. Assim, buscando a adequação à lei de “oferta e procura”, os exploradores do mercado se vêem obrigados a aprimorar a qualidade dos serviços

---

<sup>202</sup> O *e-commerce*, que em português significa comércio eletrônico, é uma modalidade de comércio que realiza suas transações financeiras por meio de dispositivos e plataformas eletrônicas, como computadores e celulares. Disponível em: <<http://ecommercenews.com.br/o-que-e-e-commerce>> Acesso em: 21 mar. 2016.

<sup>203</sup> BRITO, Demes; PARISI, Fernanda Drummond. A incidência do ICMS na venda por Internet – Inconstitucionalidade do Protocolo ICMS nº 21 do Confaz. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: Síntese. Nº 100, Nov/dez 2014. p. 18/19.

<sup>204</sup> *Ibidem*, *loc.cit.*

prestados e mercadorias fornecidas, e aqueles que não se adequam, experimentam os prejuízos causados pela perda de espaço para a concorrência.

A consequência disso é que, nessas operações destinadas a consumidor final localizado em outra Unidade Federativa, em se tratando de um imposto de origem, ele será devido para o Estado em que se localiza o vendedor, não havendo repartição do imposto gerado na compra entre os entes participantes. Assim, por este fato, a venda interestadual pela internet acabou se tornando um combustível à guerra fiscal, uma vez que os Estados em que estão localizados os compradores, anseiam por parcela da arrecadação oriunda da operação realizada<sup>205</sup>.

Nesse sentido, considerando que grande parte das redes varejistas, filiais, centros de distribuição, bem como lojas de pequeno porte, estão situadas na região Sudeste do país, conclui-se que a maior parte da arrecadação de ICMS decorrente da compra e venda de bens através da internet será acumulada nesta região<sup>206</sup>.

Assim, se por um lado a compra e venda pela internet disponibiliza ao consumidor uma ampliação das variedades de produtos e facilidade na busca pelo menor custo-benefício, por outro, a ausência de adequação do Direito Tributário a esta nova realidade acaba por provocar significativas baixas de arrecadação do ICMS para determinadas regiões. E justamente por este motivo, os Estados se mobilizam no sentido de encontrar meios que possibilitem a tributação eficaz deste comércio<sup>207</sup>.

Diante do exposto, a fim de amenizar as controvérsias acima expostas, surgiu o Protocolo nº 21 de 2011 do Confaz, regulamentando a incidência do ICMS nas operações realizadas pela internet e destinadas a consumidor final localizado em outro Estado.

Conforme se depreende do texto legal do referido protocolo, os Estados de Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima, Rondônia e Sergipe e o Distrito Federal, firmaram acordo a fim de exigir, a favor do Estado de destino, parcela referente ao ICMS “devida na operação interestadual em que o

---

<sup>205</sup> BRITO, Demes; PARISI, Fernanda Drummond. A incidência do ICMS na venda por Internet – Inconstitucionalidade do Protocolo ICMS nº 21 do Confaz. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: Síntese. Nº 100, Nov/dez 2014. p. 18/19

<sup>206</sup> *Ibidem*, *loc.cit.*

<sup>207</sup> MARQUES, Thiago de Mattos. ICMS – Exigência do Imposto nas Operações Interestaduais Decorrentes de Vendas pela Internet, *In: Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Oliveira Rocha. n. 188, 2011, p. 129.

consumidor final adquire mercadoria ou bem de forma não presencial por meio de internet, telemarketing ou showroom”<sup>208</sup>.

Isto é, nas operações interestaduais realizadas através de meio eletrônico, destinadas a consumidor final, o Estado de destino seria favorecido em razão da repartição das receitas arrecadadas, sendo aplicadas a estas operações, os mesmos percentuais já definidos para a alíquota interestadual.

Ainda, é possível se verificar, na redação<sup>209</sup>, a atenção dos Estados quanto ao crescimento exponencial do comércio eletrônico, à medida que considera:

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

Nesse mesmo sentido<sup>210</sup>:

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

Portanto, diante da imensurável expansão da nova modalidade de comercialização, tornou-se imprescindível às unidades federativas, adaptar-se a nova realizada, a fim de adequá-la aos procedimentos fiscais.

O protocolo Confaz nº 21 de 2011 foi alvo de diversas críticas, argumentando-se por sua inconstitucionalidade em face da violação ao art. 150, incisos IV e V, parágrafo 7º e art. 155, inciso II, parágrafo 2º, incisos II, VI, VII, alínea b, da CF, pois estabelece hipótese de repartição de alíquotas em operações interestaduais destinadas a consumidores finais não contribuintes, assim como, extrapola a competência conferida ao Confaz, além de que, a ausência de unanimidade na aderência ao protocolo, descaracteriza a natureza de Convênio<sup>211</sup>.

---

<sup>208</sup> BRASIL. Confaz. **Protocolo 21**, de 1 de abril de 2011. Estabelece disciplina relacionada à exigência do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadoria ou bem a consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial no estabelecimento remetente. Disponível em: <[http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/ICMS/2011/pt021\\_11.htm](http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/ICMS/2011/pt021_11.htm)>. Acesso em: 05 out. 2016.

<sup>209</sup> *Ibidem*.

<sup>210</sup> *Ibidem*.

<sup>211</sup> MELO, José Eduardo Soares de. ICMS – Guerra Fiscal – Operação interestadual e Direito a Crédito. Importações por Conta e Ordem. Resolução nº 31/2012 do Senado. Comércio Eletrônico. **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, ed. 16, 2014, p. 230-231.

Outrossim, a previsão de que a parcela referente ao diferencial de alíquotas do ICMS seria devido no momento do ingresso da mercadoria na Unidade Federativa destinatária também foi objeto de discussões. Ocorre que, tal disposição se tornou o alicerce para a aplicação de medidas confiscatórias, como a retenção de mercadorias, diante do descumprimento das exigências, principais ou acessórias, previstas no Protocolo. E, embora tal conduta seja comum no contexto da guerra fiscal e já experimentada pelas as empresas atuantes no mercado, desta vez, alcança os consumidores finais não contribuintes do imposto, desacostumados com as vicissitudes operacionais<sup>212</sup>.

Em face dos vícios acima expostos, a discussão chegou ao Supremo Tribunal Federal, através do RE 680.089 SE com repercussão geral e das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 4628 e 4713<sup>213</sup>, julgadas em conjunto. Há tempos, a jurisprudência do Supremo consolidou-se em desfavor a concessão de benefícios unilaterais pelos Estados sem amparo legal e constitucional e que de certo modo incentivem a guerra fiscal, sendo que na análise da constitucionalidade do Protocolo nº 21 de 2011, o entendimento não foi diferente.

O posicionamento extraído das ADI's é de inconstitucionalidade do Protocolo CONFAZ. No entendimento do Supremo Tribunal Federal “os Estados membros, diante de um cenário que lhes seja desfavorável, não detém competência constitucional para instituir novas regras de cobrança de ICMS, em confronto com a repartição constitucional estabelecida”<sup>214</sup>. Isto é, o Protocolo elaborado pelas Unidades Federativas extrapola os limites de competência estabelecidos pela Constituição Federal, tendo em vista a ausência jurisdição dos Estados para promover alteração ao texto constitucional, ou para agir em contrário.

---

<sup>212</sup> BRITO, Demes; PARISI, Fernanda Drummond. A incidência do ICMS na venda por Internet – Inconstitucionalidade do Protocolo ICMS nº 21 do Confaz. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: Síntese. Nº 100, Nov/dez 2014. p. 18-19.

<sup>213</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 680.089. Recorrente: Estado de Sergipe. Recorrido: B2W - COMPANHIA GLOBAL DO VAREJO. Relator. Min. Luiz Fux. Brasília, DJ 17 set. 2014. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25342128/recurso-extraordinario-re-680089-se-stf/inteiro-teor-159437345>>. Acesso em: 06 out. 2016.

<sup>214</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.628. Recorrente: Confederação Nacional Do Comércio De Bens Serviços e Turismo - CNC. Recorrido: B2W - COMPANHIA GLOBAL DO VAREJO. Relator. Min. Luiz Fux. Brasília, DJ 17 set. 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7310046>>. Acesso em: 06 out. 2016.

Além disso, o Supremo observa que o método de recolhimento acordado pelos Estados enseja em hipótese de bitributação, à medida que nessas operações, a mercadoria estaria sujeita à incidência do imposto em dois momentos, no Estado de origem por conta da aplicação da alíquota interna, e no destino a título de diferença de alíquota. Ocorre que, neste caso, não há repartição de receitas propriamente dita entre a origem e o destino, mas sim um mecanismo de sobreposição de competência, que acarreta na dupla cobrança sem qualquer aparato constitucional, pois diante do não reconhecimento do convênio pelo Estado de origem, este não efetuará o recolhimento de alíquota interestadual, mas sim de alíquota interna<sup>215</sup>.

Por fim, invocando os princípios constitucionais, fundamentou-se que<sup>216</sup>:

O princípio do não confisco, que encerra direito fundamental do contribuinte, resta violado em seu núcleo essencial em face da sistemática adotada no cognominado Protocolo ICMS nº 21/2011, que legitima a aplicação da alíquota interna do ICMS na unidade federada de origem da mercadoria ou bem, procedimento correto e apropriado, bem como a exigência de novo percentual, a diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna, a título também de ICMS, na unidade destinatária, quando o destinatário final não for contribuinte do respectivo tributo.

Portanto, visualiza-se que o Judiciário vem exercendo o papel de equilibrar as relações entre os Estados, rechaçando as medidas unilaterais realizadas pelos Entes e não amparadas pela constituição, que por consequência possam incentivar à Guerra Fiscal.

Neste contexto, cumpre salientar que para os Estados desfavorecidos, por vezes, a concessão de benefícios é meio eficaz de atração de investimentos para suas regiões, o que de certo modo tende a amenizar as diferenças econômicas existentes. Inclusive, Blario Maggi<sup>217</sup>, ex-governador dos Estados do Paraná e do Mato Grosso defende que a guerra fiscal é benéfica àqueles que não possuem recursos e não são desenvolvidos como o estado São Paulo, e que necessitam tomar providências.

---

<sup>215</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.628. Recorrente: Confederação Nacional Do Comércio De Bens Serviços e Turismo - CNC. Recorrido: B2W - COMPANHIA GLOBAL DO VAREJO. Relator. Min. Luiz Fux. Brasília, DJ 17 set. 2014. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7310046>>. Acesso em: 06 out. 2016.

<sup>216</sup> *Ibidem*.

<sup>217</sup> MAGGI, Blairo. Desenvolvimento Regional e Federalismo – Panorama atual e perspectivas. In: MENDES, Gilmar; CAMPOS, Cesar Cunha (Orgs.). **Federação e Guerra Fiscal**. Volume 3. São Paulo: FGV Projetos. Disponível em: <<http://www.idp.edu.br/docman/ebooks/1081-federacao-e-guerra-fiscal-1/file>>. Acesso em: 21 nov. 2016.

No entanto, é necessário cautela no sopesar dos prós e contras de tais concessões, tendo em vista que os resultados auferidos não legitimam as vias eleitas para obtenção deste fim. Por outro lado, não se pode ignorar que também se constitui como um enorme combustível à guerra fiscal, o esforço realizado pelas regiões mais ricas para manter a seu favor a concentração de riquezas.

Contudo, mesmo diante da frustração causada pela declaração de inconstitucionalidade do Protocolo nº 21, os Estados, principalmente os que costumam estar na posição de destinatários, não reduziram esforços para alcançar a almejada repartição das receitas oriundas das relações efetuadas no comércio eletrônico.

Entretanto, verifica-se de fato, a necessidade de alterar as previsões legais a fim de amenizar as diferenças vivenciadas pelas unidades da federação, principalmente diante da modificação de cenário promovida pelo desenvolvimento em larga escala do e-commerce.

### 3.3. ALÍQUOTAS DAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS APÓS A EC Nº 87 DE 2015

Considerando o cenário de conflito oriundo da evolução do comércio eletrônico que levou a edição do Protocolo nº 21 de 2011, torna-se possível analisar as motivações que levaram a introdução da emenda constitucional nº 87 de 2015 no ordenamento jurídico brasileiro.

Diante de uma nova realidade e, tendo em vista a declaração de inconstitucionalidade do Protocolo 21, foi realizada a Proposta de Emenda à Constituição nº 197/2012, com a seguinte ementa<sup>218</sup>:

Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal, para modificar a 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 realizadas de forma não presencial e que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado.

---

<sup>218</sup> BRASIL. **Projeto de Emenda Constitucional n. 197**, de 10 de jul. 2012. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=551712>>. Acesso em: 06 out. 2016.

A referida proposta foi posteriormente transformada na Emenda Constitucional nº 87 de 2015, alterando os incisos VII e VIII do §2º da Constituição Federal, que na antiga redação fazia uma diferenciação do modo de aplicação das alíquotas a depender da configuração do adquirente como contribuinte ou não do imposto, sendo que nesta última hipótese, a alíquota seria totalmente destinada ao Estado de origem.

Esta emenda foi promulgada com a finalidade de assegurar aos Estados de destino das mercadorias, parcela do ICMS decorrente da prática de operações interestaduais praticadas por consumidores finais não contribuintes<sup>219</sup>, expressando um instrumento de equilíbrio na distribuição de receitas entre as unidades da federação.

Deste modo, o dispositivo ficou com a seguinte redação:

Art. 155. § 2º 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; VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída: a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

O inciso VII, inclusive, destaca que a alíquota interestadual deve ser aplicada nas operações que destinem bens a consumidor final, seja ele contribuinte ou não do imposto, situação em que será devido ao Estado em que se localize o destinatário, o total correspondente à diferença de alíquotas. Isto é, a partir desta alteração, as vendas realizadas pela internet serão alcançadas pelo ICMS independente de quem quer seja o destinatário, pois, em ambos os casos, deverá ser aplicado a alíquota interestadual de 7% ou 12%, que já era prevista para os contribuintes do imposto.

Todavia, a diferenciação do destinatário como contribuinte ou não do ICMS, embora não tenha mais relevância para fins de aplicação da alíquota, será importante para determinação da responsabilidade pelo recolhimento. Isso porque, o inciso VIII estabeleceu que quando o destinatário não for contribuinte do imposto, caberá ao remetente efetuar o recolhimento do diferencial de alíquotas, mas quando a

---

<sup>219</sup> OLIVEIRA, Júlio M. de; OLIVEIRA, Natália Mazieiro de. **A Emenda Constitucional nº 87/2015 e seus desdobramentos**. Disponível em: < <http://jota.uol.com.br/a-emenda-constitucional-no-872015-e-seus-desdobramentos>>. Acesso em 06 out. 2016.

mercadoria for remetida a contribuinte, o próprio destinatário realizará o recolhimento.

Portanto, nas transações efetuadas através de meios eletrônicos não presenciais, deve o remetente verificar se o outro sujeito da operação é contribuinte regular do ICMS, a fim de certificação da existência de responsabilidade da própria parte pelo recolhimento do DIFAL.

Contudo, na intenção de evitar um impacto repentino na arrecadação dos Estados remetentes, em sua atividade financeira, a Emenda estabeleceu um repasse gradual do diferencial de alíquota entre os entes envolvidos<sup>220</sup>. A regra de transição está prevista no artigo 99 do Ato de Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), que dispões:

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: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

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.

Destarte, apenas a partir do ano de 2019 é que o valor correspondente ao diferencial de alíquotas será destinado em sua totalidade ao Estado de destino e, enquanto isso, as receitas serão repartidas entre os entes federativos de forma progressiva.

O que se verifica, diante do exposto, é que os efeitos da EC nº 87/2015 não serão produzidos em sua totalidade de forma imediata, já que as unidades de destino apenas farão jus à integralidade do diferencial de alíquotas após o transcorrer do tempo estabelecido pela regra de transição.

Por conseguinte, após a edição da emenda constitucional nº 87/2015, as operações realizadas por meio de plataformas digitais, ainda que destinadas a consumidor final não contribuinte habitual do ICMS, estarão sujeitas à aplicação da alíquota

---

<sup>220</sup> NEVES, Angela Vieira das. Emenda Constitucional nº 87/2015 e seus impactos no ordenamento jurídico tributário. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: Síntese, n 106. Nov/dez 2015. p. 97.

interestadual, em 7% ou 12%, assim como ao recolhimento do diferencial de alíquotas em favor do Estado de destino, observando as regras de repartição de receitas dispostas no ADCT.

Logo, a operação interestadual praticada no âmbito do e-commerce terá seguinte configuração:

TABELA 04. DEMONSTRAÇÃO DO RECOLHIMENTO DE ICMS APÓS A EC Nº 87/2015

ALÍQUOTA INTERESTADUAL A 7%		
Valor da operação	Base de cálculo (BC)	1.000,00
Alíquota interestadual	ALQ INTER	7%
Alíquota interna no destino	ALQ INTRA	18%
ICMS origem	$BC * ALQ INTER$	70,00
ICMS destino	$[BC * ALQ INTRA] - [BC * ALQ INTER]$	110,00
PARTILHA DO IMPOSTO		
Ano 2016: 40% para destino	ICMS DESTINO	110,00
	PARTILHA ORIGEM (60%)	66,00
	PARTILHA DESTINO (40%)	44,00

Fonte: [http://www.set.rn.gov.br/content/Producao/aplicacao/set\\_v2/nfe/arquivos/EC%2087\\_Resumo\\_v.4%20-%2005\\_02\\_2016.pdf](http://www.set.rn.gov.br/content/Producao/aplicacao/set_v2/nfe/arquivos/EC%2087_Resumo_v.4%20-%2005_02_2016.pdf).

Nota-se que, a nova sistemática do ICMS atribuiu ao remetente um ônus majorado quando a operação é destinada a não contribuinte do imposto. Isso porque, este sujeito terá a responsabilidade de realizar um duplo procedimento de recolhimento do imposto, à medida que, além de recolher o valor correspondente à alíquota interestadual em favor do seu Estado, terá ainda que recolher o diferencial de alíquota em benefício do Estado em que estiver localizado o destinatário, com a atribuição extra de partilhar o total do DIFAL nas porcentagens devidas à cada ente.

Assim, embora a emenda se mostre como instrumento de distribuição mais equânime do produto do imposto, a nova sistemática aumentou a complexidade do recolhimento, ampliando o grau de dificuldade de apuração<sup>221</sup>.

A partir desta mudança, as empresas deverão adequar seus sistemas de controle e processamento para realização do repasse do ICMS nas vendas realizadas para os consumidores finais não contribuinte. Tendo em vista que os controles e fiscalizações serão aprimorados a fim de garantir a máxima retenção para os Estados de origem, que sofrerão perda na arrecadação<sup>222</sup>.

Dessarte, a EC nº 87/15 resguarda diversas controvérsias acerca da sua efetividade como medida de redução das desigualdades regionais em termos de arrecadação, já que a nova ordenação implantada reflete de modo significativo nos modelos de negócios adotados pelas empresas, causando eventuais prejuízos à sustentação dos comércios.

---

<sup>221</sup> OLIVEIRA, Júlio M. de; OLIVEIRA, Natália Mazieiro de. **A Emenda Constitucional nº 87/2015 e seus desdobramentos**. Disponível em: < <http://jota.uol.com.br/a-emenda-constitucional-no-872015-e-seus-desdobramentos>>. Acesso em 06 out. 2016.

<sup>222</sup> CAMARGO, Coriolano Almeida; PREDOLIM, Emerson Alvarez. **EC 87/15 – O que muda no ICMS para as vendas online**. Migalhas. Disponível em: < <http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI220353,31047-EC+8715+O+que+muda+no+ICMS+para+as+vendas+online> > Acesso em: 06 out. 2016.

## 4 A ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87 DE 2015

Neste capítulo, será realizada análise acerca da constitucionalidade da Emenda Constitucional nº 87 de 2015, através de estudo sobre todos os seus reflexos no sistema jurídico e econômico brasileiro. Desse modo, serão discutidos os reflexos positivos e negativos decorrentes da nova sistemática, a fim de sopesar as controvérsias e apresentar a melhor solução para o problema.

### 4.1 OS REFLEXOS DA EC 87/15 NAS EMPRESAS OPTANTES DO SIMPLES NACIONAL

Com a alteração da Constituição Federal realizada pela introdução ao sistema da EC nº 87/2015, para estabelecer a aplicação da alíquota interestadual nas operações entre Estados diferentes realizadas por meio do comércio eletrônico, as empresas optantes do Simples Nacional sofreram forte impacto. Isso porque grande parte das microempresas e empresas de pequeno porte se vale do comércio eletrônico para expandir sua atuação, de maneira que boa parcela de suas receitas é decorrente dessas operações.

Diante da nova sistemática constitucional do ICMS, e no intuito de ditar as diretrizes gerais a serem observadas, o CONFAZ instituiu o Convênio<sup>223</sup> nº 93/2015<sup>224</sup>. O grande problema é que a cláusula nona estabeleceu que todas as disposições previstas no convênio seriam aplicadas de forma uníssona às empresas optantes do Simples Nacional.

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.

---

<sup>223</sup> É de responsabilidade do CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária - promover a celebração de convênios, para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto.

<sup>224</sup> CONFAZ – Conselho Nacional de Política da Fazenda. **Convênio nº 93**, de 17 de setembro de 2015. Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv093\\_15](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv093_15)>. Acesso em: 29 out. 2016.

A inserção da cláusula nona provocou séria distorção na sistemática nacional desse imposto, à medida que a cobrança do diferencial de alíquotas, nos termos em que foi disposta, não teve respaldo legal. Além disso, há a questão da onerosidade das compras realizadas entre Estados envolvendo as microempresas e empresas de pequeno porte, principalmente àquelas localizadas em unidades federativas menos desenvolvidas, já que elas enfrentarão maiores dificuldades para acessar mercados mais pujantes, como o Sul e Sudeste, pois a aquisição interestadual de mercadoria se tornará de forma substancial mais onerosa do que a compra no próprio Estado<sup>225</sup>.

Em face dessas problemáticas, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB) ingressou com Ação Direta de Inconstitucionalidade requerendo que fosse declarada inconstitucional a cláusula nona do Convênio ICMS 93/2015, editado pelo Confaz.

No bojo da ADIN 5464<sup>226</sup>, o Conselho Federal ditou diversas irregularidades constantes no dispositivo confrontado, a começar pelo fato de que o Confaz não possui competência para regular a matéria por ausência de previsão em Lei Complementar, assim como não há autorizativo constitucional para dispor que as empresas optantes do Simples devem aplicar o disposto em diretrizes celebradas no Convênio.

Outrossim, a peça exordial lembra que a Lei complementar nº 123/2006 estabeleceu a sistemática de tributos calculados mediante aplicação de uma alíquota única incidente sobre a receita bruta mensal, de modo que não é possível a incidência em cada operação realizada, porque há um fato gerador único verificado ao final de cada mês-calendário. Deste modo, o Poder Público está obrigado a incentivar a minoração da carga tributária das empresas optantes do Simples, por força do princípio do tratamento dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte<sup>227</sup>.

Nesse sentido, ainda ressalta que a aplicação do Convênio 93/2015 viola a isonomia tributária, por conta do seu descompasso com o texto constitucional, tendo em vista

---

<sup>225</sup> CARNEIRO, Rogério David. **Novo ICMS do e-commerce não vale para as empresas do Simples Nacional**. Conjur. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-dez-04/rogerio-carneiro-icms-commerce-nao-vale-simples>>. Acesso em: 06 out. 2016.

<sup>226</sup> Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Petição Inicial na ADI 5.464. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=5464&processo=5464>>. Acesso em: 06 out. 2016.

<sup>227</sup> *Ibidem*

que as disposições questionadas inviabiliza o negócio para os micro e pequenos empreendedores, pois estarão impelidos a realizar o pagamento dos tributos por meio de várias guias de pagamento, em contradição ao sistema unificado assegurado pela Constituição<sup>228</sup>.

O Conselho Federal da OAB aponta que, ao desprestigiar a categoria do Simples Nacional com a regulamentação da cláusula nona, o Confaz provocou uma série de problemas, tais como a insegurança jurídica quanto ao cumprimento da legislação, o prejuízo consequente ao mercado por conta do encarecimento dos produtos, complexidade nas obrigações acessórias, dificultando o seu cumprimento e, por fim, o aumento dos custos de conformidade em um momento econômico de crise<sup>229</sup>.

É que diante de um contexto econômico, observa a Ordem<sup>230</sup>, é necessário ter em vista que este sistema trazido pelo Convênio beneficia uma parcela restrita de contribuintes, e prejudica àqueles que possuem menor capacidade contributiva e que devem, nos termos da Magna Carta, ser protegidos pelo Poder Público. Este sistema afeta diretamente a economia, mormente quando boa parte do comércio varejista opta pelo regime simplificado.

Em conclusões, o CFOAB aponta os pontos eivados pela aplicação do Convênio 93/2015 sob duas óticas. Na ótica procedimental, observa que ocorrerá: a) Dificuldade em relação à precificação e oferta das mercadorias, em face da variação do valor do diferencial de alíquota a ser recolhido a depender do Estado de destino na operação; b) Relevante incremento de oneração relativa ao cumprimento de obrigações acessórias, pois, com a nova sistemática será imprescindível a adequação dos sistemas eletrônicos das empresas para que seja efetuada a emissão de GNRE por operação realizada, assim como a necessidade de obtenção de inscrição estadual em todos os possíveis Estados de destino, além de que deverão ser observadas as normas internas aplicáveis a todas unidades federativas envolvidas na operação<sup>231</sup>.

Sob a ótica fiscal, além da expressa violação aos princípios da legalidade e da não-cumulatividade, a OAB chama atenção a dois pontos relevantes: o acúmulo de

---

<sup>228</sup> Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Petição Inicial na ADI 5.464. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=5464&processo=5464>>. Acesso em: 06 out. 2016.

<sup>229</sup> *Ibidem*.

<sup>230</sup> *Ibidem*.

<sup>231</sup> *Ibidem*.

crédito de ICMS, principalmente no tocante as saídas destinadas as regiões Norte e Nordeste (alíquota de 7%) e o aumento do valor da operação. Isso porque, o Convênio 93/2015 estabelece que somente com o imposto devido ao Estado de origem (interestadual) é que o remetente poderá compensar os créditos de ICMS, sendo que, na sistemática anterior, era possível realizar essa compensação com a totalidade do imposto devido ao Estado de origem. Desse modo, uma vez que o crédito eventualmente não recuperado será repassado ao consumidor final, os preços conseqüentemente serão majorados<sup>232</sup>.

Ocorre que a redação do artigo 155, parágrafo segundo, inciso I<sup>233</sup> deixa claro que a compensação poderá ser realizada com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. Isto é, não há restrição constitucionalmente prevista para limitação do aproveitamento de créditos em um único Estado, pelo contrário, a norma constitucional assegura de forma expressa a possibilidade da compensação do montante em operações realizadas em quaisquer Unidades Federativas.

Destarte, o Confaz incorreu na violação de diversos princípios constitucionais, Princípio da Legalidade Tributária (Artigo 97 CTN, 146 CF/88 e LC 123/06); Princípio da Uniformidade Geográfica da Tributação (Artigo 152 CF/88); Princípio da Tratamento Favorecido às micro empresas e as empresas de pequeno (Artigo 170, inciso IX e Artigo 179 da CF/88); Princípio da Não-Cumulatividade (Artigo 155, §2º, I da CF/88); Princípio da Isonomia Tributária (Artigo 150, II da CF/88); Princípio da Capacidade Contributiva (Artigo 145 § 1º CF/88); Princípio da Não-Bitributação; Princípio do Não Confisco (Artigo 150, IV, XX CF/88)<sup>234</sup>.

Portanto, qualquer dispositivo legal, como o Convênio nº 93/2015, que vise limitar a compensação de crédito e débitos do modo previsto na Constituição, deverá ser

---

<sup>232</sup> Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Petição Inicial na ADI 5.464. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=5464&processo=5464>>. Acesso em: 06 out. 2016..

<sup>233</sup> BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Art. 155. § 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.

<sup>234</sup> CARNEIRO, Rogério David. **Novo ICMS do e-commerce não vale para as empresas do Simples Nacional**. Conjur. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-dez-04/rogerio-carneiro-icms-commerce-nao-vale-simples>>. Acesso em: 06 out. 2016.

declarado inconstitucional em razão da violação ao princípio da não cumulatividade<sup>235</sup>.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional também enfrentou a matéria através do Parecer PGFN/CAT nº 1226/2015<sup>236</sup>. Em resposta à consulta realizada pelo Estado do Paraná acerca da constitucionalidade da cláusula nona, em face das disposições do artigo 146, parágrafo único da Constituição Federal e do artigo 13, §1º, inciso XIII da Lei Complementar nº 123, de 2006, o órgão manifestou-se no sentido de que, primeiramente, cabe a lei complementar tratar da sistemática de recolhimento de ICMS aplicável aos optantes do Simples Nacional.

Outrossim, a PGFN se vale do entendimento do ex-ministro Eros Graus, considerando que a Constituição não deve ser interpretada em tiras, tendo em vista que a interpretação do texto constitucional não pode afastar a aplicação do princípio da unidade da Constituição. Deste modo, embora seja verdade que a Emenda Constitucional nº 87 privilegiou o princípio de equilíbrio da distribuição da receita tributária entre os entes federados, a fim de promover a repartição de receitas entre a origem e o destino, não se pode desconsiderar que a Carta Constitucional consagrou o tratamento jurídico diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte<sup>237</sup>.

Assim, o manifesto explica que a aplicação de EC nº 87 aos optantes do Simples Nacional não acarreta apenas na simples repartição de receitas decorrentes do ICMS entre os Estados de origem e destino, mas, em contrapartida, provoca a desconsideração de toda a sistemática trazida pela Lei Complementar nº 123, e viola a intenção do constituinte em favorecer as microempresa e empresas de pequeno porte por meio de tratamento diferenciado<sup>238</sup>.

Nesse sentido, a Procuradoria<sup>239</sup> ressalta que a inauguração da nova sistemática proferida pela Emenda Constitucional nº 87, não implica, por si só, na aplicação direta ao regime do Simples Nacional, tendo em vista que a legislação complementar que regula o Regime simplificado permanece intacta e com preservação do seu

---

<sup>235</sup> As principais diretrizes do princípio da não cumulatividade são aprofundadas no tópico 2.3.

<sup>236</sup> BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **Parecer PGFN/CAT nº 1226/2015**. Elaborado por Ronaldo Affonso Nunes Lopes Baptista. Disponível em: < <https://goo.gl/bMM65N>>. Acesso em: 30 out. 2016.

<sup>237</sup> *Ibidem*.

<sup>238</sup> *Ibidem*.

<sup>239</sup> *Ibidem*.

campo material específico, que não foi superado, tão pouco mitigado pelo advento da referida emenda, assim como não poderá ser feito por convênio firmado pelo CONFAZ.

No bojo da ADI 5.464, o SEBRAE<sup>240</sup> também se manifestou em desfavor ao Convênio nº 93, de 2015 de CONFAZ. De acordo com a Carta PRESI nº 011<sup>241</sup> elaborada pela entidade, o referido convênio tem ameaçado a sobrevivência de milhares de pequenos negócios brasileiros a cada dia, à medida que ensejou em aumento de custos, diminuição de receitas e um consequente desemprego. Para tanto, o SEBRAE aponta que 75% do mercado virtual é composto por micro e pequenos negócios. Ainda, demonstra o aumento da carga tributária para as empresas optantes do Simples afeta diretamente o funcionamento destes pequenos negócios, impactando de forma negativa na geração de emprego e renda, isso porque a razão entre a carga tributária e a geração de emprego seria inversamente proporcional. Isto é, quanto maior a carga tributária enfrentada pela empresa, menor será a geração de emprego.

Para melhor ilustrar o aumento da carga tributária, estudo do SESCOB-SP compara o formato anterior e a nova sistemática estabelecida pós-convênio. Nele resta demonstrado que um microempresário (de SP em venda a consumidor do RJ), com faturamento até R\$180.000,00, pagava R\$ 40,00 de impostos no SIMPLES (já incluídos R\$12,50 de ICMS), sendo que, com a nova sistemática introduzida pelo convênio, passa a pagar, além dos R\$ 40,00, mais R\$ 24,00 da diferença entre alíquotas, R\$ 10,00 para o Fundo de Combate à Fome, totalizando R\$ 74,00, o que significa uma majoração de quase 100%.

Em razão disso, a entidade aponta que a medida do CONFAZ, além de deixar de estabelecer um tratamento diferenciado e favorecido aos pequenos negócios, desfavoreceu-os em face das grandes empresas por conta do aumento relevante da carga tributária. O fato é que para os grandes negócios, a adaptação às novas obrigações acessórias é mais simples e o imposto continua o mesmo, enquanto que para as micro e pequenas empresas, a burocracia intransponível gerada e o aumento elevado do imposto, são insustentáveis<sup>242</sup>.

---

<sup>240</sup> Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

<sup>241</sup> BRASIL. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE). **Carta PRESI nº 011**. Elaborada por Guilherme Afif Domingos. Disponível em: < <https://goo.gl/eXfE4I>>. Acesso em: 30 out. 2016.

<sup>242</sup> *Ibidem*.

O convênio rompeu com a razoabilidade ao transferir para os empresários a responsabilidade integral pela arrecadação, que a partir de agora terão que conhecer a legislação tributária de todos os Estados, assim como será necessário estabelecer inscrição estadual em cada unidade da federação onde houver atuação, já que é necessário recolher o imposto diretamente na Fazenda de cada Estado<sup>243</sup>.

Com isso, conforme salienta o SEBRAE<sup>244</sup>, a adaptação à nova sistemática requer dos empresários a contratação de mão de obra qualificada e permanente para a realização das operações tributárias, ou até mesmo, o investimento em tecnologia de informação e assessoria especializada, medidas que demandem um alto recurso financeiro. Caso contrário, restará como opções deixar de realizar venda para fora do Estado de origem ou encerrar as atividades, que é o mais ocorrido.

De acordo com pesquisa realizada pela ABComm<sup>245</sup>, a associação avalia que com a medida instaurada pelo Confaz, o crescimento estipulado em 18% para o ano de 2016, em relação a 2015, foi reduzido para cerca de 8%. Para o presidente da associação, Mauricio Salvador, o CONFAZ prejudica a continuidade do comércio eletrônico no Brasil<sup>246</sup>.

No mesmo sentido, a Câmara-e.NET<sup>247</sup> apresentou parecer destacando os reflexos e impactos das alterações do ICMS para as empresas, para os consumidores e até mesmo para o Estado. No tocantes as empresas, aponta o aumento do custo de *compliance* por conta da necessidade de atender a 27 legislações distintas para cada produto; o aumento do número de obrigações acessórias; fechamento de canal de vendas para os Estados com representatividade mínima no faturamento; fechamento das empresas em razão do alto custo para implementação das novas regras<sup>248</sup>.

---

<sup>243</sup> BRASIL. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE). **Carta PRESI nº 011**. Elaborada por Guilherme Afif Domingos. Disponível em: < <https://goo.gl/eXfE4I>>. Acesso em: 30 out. 2016.

<sup>244</sup> *Ibidem*.

<sup>245</sup> Associação Brasileira de Comércio Eletrônico

<sup>246</sup> E-commerce Brasil. **Novas regras do ICMS podem ter impacto de R\$ 5 bi no comércio eletrônico, estima ABComm**. Disponível em: < <https://www.ecommercebrasil.com.br/noticias/novas-regras-do-icms-podem-ter-impacto-de-r-5-bi-no-comercio-eletronico-estima-abcomm/>>. Acesso em: 30 out. 2016.

<sup>247</sup> Câmara Brasileira do Comércio Eletrônico

<sup>248</sup> BRASIL. Câmara Brasileira do Comércio Eletrônico. **Propostas de Mudanças do ICMS no E-commerce**. Disponível em: < <https://goo.gl/lfHEZN>>. Acesso em: 30 out. 2016.

Em relação aos consumidores, a Câmara ressalta a redução de alternativas na compra de produtos, pois muitas empresas que atuam no mercado virtual têm encerrado suas atividades ou restringido os canais de vendas para alguns Estados; ainda, o consumidor terá que suportar o repasse do custo de *compliance* e sistema para os produtos, necessários à adaptação das empresas e responsáveis pela elevação dos preços; além do aumento do preço por conta do próprio aumento da carga tributária<sup>249</sup>.

Por fim, no que diz respeito aos Governos Federal, Estaduais e Municipais, destaca-se o aumento da inflação, que acarreta na diminuição do poder de compra dos consumidores em momento frágil da economia; a diminuição da arrecadação estadual em razão da restrição de vendas à determinados Estados; a redução da arrecadação federal, já que muitas empresas fecharão as portas ou optarão por atuar na informalidade; e conseqüentemente, a redução das receitas públicas do municípios, uma vez que recebem repasses dos impostos recolhidos pelos Estados e pela União<sup>250</sup>.

É necessário ter em mente que a interpretação da Constituição deve estar em consonância para a máxima efetividade de suas disposições e atingimento de seus valores. A Emenda Constitucional nº 87 de 2015, visando equilibrar a arrecadação de ICMS decorrente de operações realizada por meio do mercado virtual entre os Estados de origem e de destino, acabou por violar o tratamento favorecido e simplificado do Simples Nacional, que deve ser assegurado.

O Simples Nacional é uma ação pública afirmativa em seu sentido material, pois busca estabelecer isonomia material, “desnivelando os desiguais e promovendo medidas que equilibram os diversos segmentos da comunidade, segundo suas características próprias”. Deste modo, qualquer modificação ao Regime Tributário deverá observar a necessidade de conceder tratamento simplificado e favorecido aos pequenos negócios<sup>251</sup>.

Diante do exposto, resta claro que os impactos provocados pelo Convênio de ICMS nº 93 ultrapassam os prejuízos suportados pelas empresas optantes do Simples

---

<sup>249</sup> BRASIL. Câmara Brasileira do Comércio Eletrônico. **Propostas de Mudanças do ICMS no E-commerce**. Disponível em: < <https://goo.gl/lfHEZN>>. Acesso em: 30 out. 2016.

<sup>250</sup> *Ibidem*.

<sup>251</sup> TRÓCCOLI JÚNIOR, Henrique. O microssistema Tributário das Micro e Pequenas Empresas e os Reflexos da Emenda Constitucional nº 87, de 2015. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: Síntese, n 109. Maio/Junho 2016. p. 18/19.

Nacional e alcançam os consumidores e o próprio Estado, à medida que a oneração da carga tributária e o aumento da complexidade das obrigações processuais e acessórias inerentes à nova sistemática provoca a desaceleração da economia, a redução do poder de compra e a reflexa diminuição da arrecadação do imposto.

## 4.2 A IMPRESCINDIBILIDADE DA TRIBUTAÇÃO NA EFETIVAÇÃO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS

Em 1988, o Brasil conheceu uma nova ordem constitucional, pautada na asseguaração de direitos fundamentais, delimitação de objetivos sociais e afirmação dos princípios democráticos de Direito. Não por menos, a Constituição Federal nascente foi adjetivada como “cidadã”, realizando o traçado analítico da interpretação das normas jurídicas.

Nesse contexto, o presente tópico busca analisar a essencialidade da tributação como mecanismo capaz de efetivar os preceitos constitucionais e viabilizar o alcance de uma sociedade livre, justa e solidária.

### 4.2.1 O pacto federativo e a autonomia financeira dos Estados

O artigo primeiro da Lei Maior<sup>252</sup> inaugura o texto constitucional anunciando a condição brasileira de República Federativa, em que os Estados, Municípios e Distrito Federal, se unem de modo indissolúvel em prol da constituição do um Estado Democrático de Direito.

A federação é, de maneira abrangente, conceituada como modo de ser do Estado, onde há uma descentralização política e administrativa, possibilitada por meio de uma repartição de competências entre o governo central e os locais, que se consagra na Constituição Federal<sup>253</sup>.

---

<sup>252</sup> BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito. (g.n.)

<sup>253</sup> BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 10 ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 818.

Nesse contexto, a forma pela qual o Estado Federal<sup>254</sup> se forma e se organiza, dá-se o nome de pacto federativo, que está relacionado à distribuição de competências entre a União, os Estados-membros e Municípios<sup>255</sup>.

Assim, na federação, os Estados se unem institucionalmente com o fim constituir um novo Estado (o Estado Federal), que não se confundem com os seus participantes (Estados-membros). Aqui, os Estados Federados renunciam algumas prerrogativas em favor da União, como por exemplo, a soberania<sup>256</sup>.

Isso porque os Estados componentes da Federação não gozam de soberania, mas apenas de autonomia constitucional relativa, em face de imposição de limites constitucionais de observância obrigatória<sup>257</sup>. Isto é, as unidades da federação abdicam de parcela do seu poder em favor da Federação, sem, contudo, que isso implique em uma submissão total ao poder central, já que de acordo com as diretrizes constitucionais, conservam a autonomia<sup>258</sup> política, administrativa e financeira, ainda que não detenham soberania<sup>259</sup>.

A Magna Carta elegeu o Senado Federal como órgão de representação dos Estados-membros no Congresso Nacional. A cada unidade federada será garantida a eleição de três senadores para um mandato de oito anos, formando uma representação paritária<sup>260</sup>. Isto é, nenhum Estado prevalecerá ao outro, independente de sua localização ou força econômica, todos estarão em grau de igualdade na defesa de seus interesses.

---

<sup>254</sup> Na opinião do autor Regis Fernandes de Oliveira, no Brasil, a essência da organização não está relacionada a um Estado Federal, mas sim a um Estado Unitário descentralizado. Isso porque, diante as inúmeras alterações realizadas na Constituição acarretaram na mitigação da autonomia dos Estados, de modo que tem ocorrido uma concentração cada vez maior de competências e receitas em favor da União. Assim, pouco resta aos Estados, que não possuem plena liberdade para fixação das suas diretivas, tendo em vista que a legislação complementar invade a esfera dos Estados a todo momento. (OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 6 ed. rev., amp. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais LTDA, 2014, p. 106/107).

<sup>255</sup> OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 6 ed. rev., amp. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais LTDA, 2014, p. 106.

<sup>256</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28 ed. rev., amp. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 146.

<sup>257</sup> *Ibidem*, p. 158.

<sup>258</sup> Neste ponto, é importante destacar que a autonomia está associada “a capacidade de autodeterminação dentro do círculo de competências traçado pelo poder soberano”, enquanto que a soberania é o próprio poder de autodeterminação plena, que não se condiciona a nenhum outro poder, seja ele interno ou externo. (BRANCO; Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 10 ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 814)

<sup>259</sup> CONTI; José Maurício. **Federalismo Fiscal e Fundos de Participação**. São Paulo, J. de Oliveira, 2001, p. 11.

<sup>260</sup> ARAUJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. **Curso de Direito Constitucional**. 19 ed., São Paulo: Editora, Verbatim, 2015, p. 346.

O pacto federativo está alicerçado em uma Constituição rígida, o que é indispensável à manutenção da autonomia e a existência de uma repartição de competências. Ora, se fosse possível modificar as competências ou suprimir a autonomia dos entes federativos por meio de lei da ordem central, a Federação estaria prejudicada e o pacto a ela subjacente restaria fragilizado, já que poderia ser mitigado a qualquer momento pela mera vontade da ordem central<sup>261</sup>.

Em razão da sua essencialidade, a forma federativa do Estado está assegurada pelo artigo 60, §4º, inciso I da Constituição<sup>262</sup> na condição de cláusula pétrea, de maneira que por conta dessa proteção especial, nem mesmo emenda constitucional terá o condão de modificar o pacto federativo<sup>263</sup>.

Portanto, essa proteção constitucional só reafirma a indissolubilidade da Federação, já anunciada no artigo 1ª, o que quer dizer que às unidades federadas não se admite o direito de secessão<sup>264</sup>. Cumpre notar que o fato de a Federação Brasileira ser indissolúvel não retira dos Estados a autonomia que lhes é outorgada, apenas se busca assegurar a indestrutibilidade do Estado Federal<sup>265</sup>.

É inegável que a Constituição Federal de 1988 buscou preservar o pacto federativo brasileiro, a fim de se garantir que nenhuma vontade alheia fosse capaz de dissolver a associação dos Estados Federativos. Assim, as normas infraconstitucionais, assim como as constitucionais, devem ser editadas no sentido de conservar a Federação e garantir a harmonia entre as unidades.

Muitas teorias discutem a forma, extensão e intensidade da intervenção do Estado na vida social. Algumas teorias atuam na defesa de uma participação mínima, com prevalência das atividades da iniciativa privada, e outras propõem um Estado mais intervencionista, com predomínio de atividades públicas<sup>266</sup>.

Todavia, independentemente da teoria que se adote, de algum modo, sempre haverá certa intervenção dos Estados nas atividades econômicas e sociais, seja pela

---

<sup>261</sup> ARAUJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. **Curso de Direito Constitucional**. 19 ed., São Paulo: Editora, Verbatim, 2015, p. 345/346.

<sup>262</sup> Art. 60. § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado (g.n.).

<sup>263</sup> ARAUJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. *Op.cit*, 2015, p. 345/346.

<sup>264</sup> *Ibidem*, p. 346.

<sup>265</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28 ed. rev., amp. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 163.

<sup>266</sup> CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal e Fundos de Participação**. São Paulo: J. de Oliveira, 2001, p. 2.

prestação direta de serviços, ou pela fiscalização das atividades realizadas pela iniciativa privada. Desse modo, a intervenção estatal se torna imprescindível diante de algumas situações em que o mercado não consegue suprir as necessidades da população<sup>267</sup>.

Em face da natureza jurídica de atividade pública, algumas funções devem necessariamente ser cumpridas pelo Estado, que tem o dever de prestação e garantia à população. Nesse sentido, conforme destaca José Mauricio Conti<sup>268</sup>, há “várias razões que tornam imprescindível a atuação do Estado na sociedade, quer como regulador de atividades quer como prestador de serviços e fornecedor de bens, ou ainda como ‘redistribuidor’ de riquezas e promotor de justiça social”.

Entretanto, para que seja possível promover todas as atividades que lhe são incumbidas, o poder público necessita de meios de arrecadação de recursos, nascendo assim, a atividade financeira do Estado<sup>269</sup>.

Neste contexto, o título VI da Magna Carta cuida da tributação e do orçamento público, estabelecendo, primeiramente, a capacidade dos entes federativos para instituir tributos, indicando os impostos referentes a cada um dos Estados. Ainda, o texto constitucional determina um sistema de repartição das receitas tributárias, a partir da criação de um instrumento de cooperação financeira entre as ordens federativas<sup>270</sup>.

Destarte, a tributação se torna uma importante via de arrecadação de recursos para o Estado, que se caracteriza por instrumento coercitivo aos cidadãos, por meio da exigência pela entrega de valores em razão o acometimento de situações previstas pelo ordenamento jurídico como ensejadoras da obrigação<sup>271</sup>.

Assim, nota-se que a Federação brasileira optou pelo estabelecimento de um Sistema Tributário com distribuição de competências, a fim de que todas as unidades federativas pudessem ter fontes próprias de receitas tributárias<sup>272</sup>.

---

<sup>267</sup> CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal e Fundos de Participação**. São Paulo: J. de Oliveira, 2001, p. 3.

<sup>268</sup> *Ibidem, loc.cit.*

<sup>269</sup> *Ibidem, p. 4.*

<sup>270</sup> ARAUJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. **Curso de Direito Constitucional**. 19 ed., São Paulo: Editora, Verbatim, 2015, p. 344/345.

<sup>271</sup> CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal e Fundos de Participação**. *Op.cit*, 2001, p. 4.

<sup>272</sup> GAMA; Tácio Lacerda. **Federação, autonomia financeira e competência tributária. É possível uma Federação sem repartição de competências tributárias?**. IBET. Disponível em: <

Segundo Regis Fernandes<sup>273</sup>, o federalismo fiscal está associado à partilha dos tributos entre os entes federativos, com o objetivo de viabilizar o atendimento de seus fins através da asseguaração de recursos. Deste modo, a celebração do pacto federativo deve ter em vista o sopesar das necessidades de cada unidade autônoma e os recursos disponíveis no texto constituição, a fim de se evitar a criação de uma estrutura de predominância dos entes maiores em detrimentos dos menores. Não havendo compatibilidade, nem razoabilidade entres os fins e meios, ter-se-á um pacto maculado, que resulta em um desequilíbrio de poder entre os entes. Neste sentido, o mesmo autor critica o pacto fiscal vigente no Brasil, em razão de um manifesto desequilíbrio em prol da União.

Por autonomia financeira, se compreende o “conjunto de faculdades jurídicas que possibilita ao ente federativo adquirir os recursos necessários para o desenvolvimento das demais autonomias – política, administrativa e legislativa”, conforme conceitua Tácio Lacerda Gama<sup>274</sup>.

Sendo a autonomia financeira elemento imprescindível à asseguaração da manutenção da forma federativa, a Constituição Federal determinou que tantos os Estados-membros quanto os Municípios obtivessem fontes próprias de receitas, tais como os tributos de sua competência. Nesse diapasão, é imperioso frisar que a ausência de recursos para a manutenção das atividades estatais acarreta no fracasso das entidades federadas, tendo em vista a impossibilidade de exercer as funções que lhe competem, o que teria por consequência a necessidade de financiamento por parte do poder central, tornando as unidades dependentes e aniquilando o poder autônomo<sup>275</sup>.

Então, no ordenamento jurídico pátrio, há uma repartição de competências tributárias entre os entes federativos, que visa, dentre outras coisas, permitir que essas figuras obtenham a autonomia financeira necessária à consumação das obrigações perante a sociedade e impostas pelo texto constitucional, tendo em vista

---

[http://www.ibet.com.br/download/T%C3%A1cio%20Lacerda%20Gama\(2\).pdf](http://www.ibet.com.br/download/T%C3%A1cio%20Lacerda%20Gama(2).pdf)>. Acesso em: 05 nov. 2016.

<sup>273</sup> OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 6 ed. rev., amp. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais LTDA, 2014, p. 110/111.

<sup>274</sup> GAMA; Tácio Lacerda. *Op.cit.* Disponível em: <[http://www.ibet.com.br/download/T%C3%A1cio%20Lacerda%20Gama\(2\).pdf](http://www.ibet.com.br/download/T%C3%A1cio%20Lacerda%20Gama(2).pdf)>. Acesso em: 05 nov. 2016.

<sup>275</sup> CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal e Fundos de Participação**. São Paulo: J. de Oliveira, 2001, p. 14.b

que, para tanto, é imprescindível que as unidades detenham de instrumentos de arrecadação que possam fazer frente aos gastos públicos. Portanto, conclui-se que a autonomia financeira é elemento essencial ao Estado para a consecução das competências que lhe foram atribuídas.

No âmbito dos Estados federados, os impostos estaduais objetivam uma redistribuição mais equitativa da receita tributária, conforme consagrado na Constituição Federal de 1988<sup>276</sup>. Nesse sentido, o ICMS se destaca como tributo de maior relevância, sendo que na Bahia representou um total de 80,3% do valor apurado em 2016 até o mês de setembro<sup>277</sup>, em cenário similar ao Estado de São Paulo, que apresentou uma arrecadação e 88,5% a título de ICMS até o março de agosto de 2016<sup>278</sup>.

Com efeito, é inegável que a autonomia fiscal dos Estados está associada ao ICMS, que figura o papel de principal financiador das políticas públicas. De modo que, qualquer alteração neste imposto é capaz de provocar a oscilação do equilíbrio fiscal dos Estados, e por consequência, o equilíbrio federativo<sup>279</sup>. Basta retomar a discussão acerca da guerra fiscal entre os Estados, em que há uma disputa para atração de investimentos através da concessão de incentivos fiscais unilaterais, prejudicando a manutenção do pacto federativo<sup>280</sup>.

Quanto a isso, o Supremo Tribunal Federal vem atuando como defensor da manutenção da harmonia do pacto federativo, rechaçando do ordenamento jurídico toda e qualquer medida que possa causar impactos negativos ao equilíbrio entre os Estados. No julgamento da ADI 4.628 / DF<sup>281</sup>, de relatoria do Ministro Luiz Fux, a

---

<sup>276</sup> SANTANA; Carlos Martins Marques de. O ICMS e o federalismo. In: PUTY, Cláudio (Org.). **Reforma Tributária. Competitividade, equidade e equilíbrio federativo**. Brasília: Edições Câmara, 2012. Disponível em: < <http://bd.camara.gov.br>>. Acesso em: 29 out. 2016.

<sup>277</sup> BAHIA. Secretária da Fazenda. **Transparência Bahia**. Disponível em: < <http://www.transparencia.ba.gov.br/Receita/>>. Acesso em: 05 nov. 2016.

<sup>278</sup> SÃO PAULO. Secretária da Fazenda. **Relatório de Receita Tributária do Estado de São Paulo**. Disponível em: < [http://www.fazenda.sp.gov.br/relatorio/2016/setembro/download/INTERNET\\_setembro16.pdf](http://www.fazenda.sp.gov.br/relatorio/2016/setembro/download/INTERNET_setembro16.pdf)>. Acesso em: 05 nov. 2016.

<sup>279</sup> SANTANA; Carlos Martins Marques de. *Op.cit.*, 2012. Disponível em: < <http://bd.camara.gov.br>>. Acesso em: 29 out. 2016.

<sup>280</sup> CARVALHO; Osvaldo Santos de; MORAIS; Valério Pimenta de. ICMS e federação. In: PUTY, Cláudio (Org.). **Reforma Tributária. Competitividade, equidade e equilíbrio federativo**. Brasília: Edições Câmara, 2012. Disponível em: < <http://bd.camara.gov.br>>. Acesso em: 29 out. 2016.

<sup>281</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 4628. Relator. Min. Luiz Fux. Brasília, DJ 17 set. 2014. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7310046>>. Acesso em: 05 nov. 2016.

Corte Suprema aponta em diversos trechos a importância da proteção do pacto federativo, destacando que o fato de o ICMS tratar-se de um imposto estadual não confere aos Estados a prerrogativa de instituir novas regras de cobrança em inobservância ao altiplano constitucional, assim, “os imperativos constitucionais relativos ao ICMS se impõe como instrumentos de preservação da higidez do pacto federativo”.

No teor do mesmo acórdão, ressalta-se o dever do Supremo Tribunal Federal em repudiar do sistema jurídico situações manifestamente inconstitucionais, diante da sua atuação como guardião da higidez do pacto federativo.

Destarte, nota-se que a preservação do pacto federativo está muito além da vontade dos próprios entes. O princípio federativo foi abraçado pela Constituição Federal e protegido através de diversas normas que visam impedir o seu desmantelamento. Assim, não cabe aos entes a escolha pela manutenção da Federação, já que estes Estados foram instituídos como parte desse sistema, em prol de um acordo de cooperação e assistência entre os partícipes, de maneira que todas as normas que integrem o ordenamento jurídico devem dispor no sentido de conversação da forma federativa. Do mesmo modo, podem os Estados valer-se do pacto federativo para defender e garantir a preservação da autonomia que lhes foi outorgada, combatendo qualquer ação que vise mitigá-la.

#### 4.2.1.1 A emenda constitucional nº 87 de 2015 como mecanismo de preservação do pacto federativo

Conforme abordado no tópico anterior, a autonomia financeira dos Estados federados é característica essencial à preservação do pacto federativo. Para tanto, as unidades federativas necessitam de meios de arrecadação que possibilitem a consecução das suas finalidades estatais. Neste contexto, o ICMS se destaca como principal meio de obtenção de recursos, diante da sua expressividade econômica.

Outrossim, essa autonomia financeira deve estar substanciada por um equilíbrio econômico da federação, tendo em vista que em um pacto federativo, não é possível que um Estado-membro se sobreponham a outro de qualquer maneira, seja política ou econômica. Deste modo, a manutenção de um equilíbrio financeiro entre os

Estados é medida fundamental a preservação dos objetivos da Federação, pois, não sendo assim, estar-se-á perante a uma hegemonia praticada por determinados entes federais, caminhando na contramão dos princípios federativos que prezam pela igualdade dos membros.

Destarte, quando se estar diante de um cenário nacional em que, por algum motivo, alguns Estados se beneficiam em detrimento de outros, é preciso analisar com moderação, a fim de se evitar a confirmação de injustiças sociais e regionais.

Na conjuntura anterior ao advento da emenda constitucional nº 87 de 2015, certas regiões vinham sofrendo com o acúmulo de riquezas em Estados favorecidos, por força do desenvolvimento eletrônico. Isso porque esta forma de comercialização impactou na sistemática tributária do ICMS, pois a previsão constitucional anterior não fora pensada com base na possibilidade do surgimento de um meio comércio que pudesse de forma expressiva, fazer com que uma pessoa situada em um Estado, comprasse em poucos minutos uma mercadoria localizada em outro Estado sem sair de casa.

Não obstante, o desenvolvimento do e-commerce trouxe essa nova realidade para a sociedade, repercutindo de diversas maneiras no sistema jurídico. Na seara tributária, o problema se agravou quanto ao ICMS, isto porque a Constituição Federal previa um sistema de tributação das operações interestaduais pautado na classificação do destinatário, de modo que, quando este adquirente não se qualificasse como contribuinte habitual do imposto, não seria necessária a aplicação da alíquota interestadual para o remetente e posterior recolhimento do diferencial de alíquotas em prol do Estado de destino. Deste modo, nessas operações, apenas se aplicava a alíquota interna recolhida integralmente para o Estado de origem.

Contudo, com a comentada evolução do comércio eletrônico, as operações interestaduais não presenciais para consumidor final não contribuinte se intensificaram, e acarretaram na concentração da arrecadação de ICMS em favor dos Estados eminentemente produtores. Ora, atualmente, os principais polos de vendas estão localizados nas regiões Sul e Sudeste, com São Paulo, Rio de Janeiro

e Minas Gerais no topo do ranking<sup>282</sup>, onde estão localizadas as maiores empresas e centro comerciais.

Em contrapartida, os Estados situados nas regiões desfavorecidas, passaram a sofrer com a perda de arrecadação do ICMS, vendo a evasão de dinheiro dos seus cidadãos para outras regiões, mas com nenhuma participação do total do imposto arrecadado pela operação.

Por este motivo, e após diversas alterações legislativas, a emenda constituição nº 87 de 2015 surgiu no ordenamento jurídico com o fim de repartir entre os Estados o total de ICMS arrecadado com as operações interestaduais não presenciais em que o consumidor final não é contribuinte do imposto.

Não restam dúvidas que o desequilíbrio financeiro decorrente desta situação ameaça a higidez do pacto federativo, à medida que a concentração de recursos em determinadas regiões se tornam armas de supremacia de poder, o que não se coaduna com o Estado federativo.

No entanto, é preciso refletir se as medidas adotadas para o alcance do equilíbrio almejado podem ser realizadas a qualquer custo. Ainda, não se dispensa atenção e mensuração de todos os impactos negativos que podem causar, pois, se realizadas com imprudência, podem acarretar em sérios prejuízos e na produção de efeitos controversos.

#### **4.2.2 Tributação como meio de redução das desigualdades regionais**

O Estado brasileiro é constituído por cinco regiões distintas, alcançando uma dimensão territorial auferida 8.515.767,049 km<sup>2</sup>, conforme dados divulgados pelo IBGE<sup>283</sup>. Desta forma, o Brasil alcança proporções continentais e, dentro de um mesmo espaço territorial, é possível deparar-se com diferentes níveis econômicos a depender da região em que se analisa.

---

<sup>282</sup> BRASIL. Conselho Nacional das Industrias. Perfil da Industria nos Estados 2014. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/economia/os-estados-com-maior-pib-indutrial-do-brasil/>>. Acesso em: 13 nov. 2016.

<sup>283</sup> BRASIL. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Disponível em: <[http://www.ibge.gov.br/home/geociencias/cartografia/default\\_territ\\_area.shtm](http://www.ibge.gov.br/home/geociencias/cartografia/default_territ_area.shtm)>. Acesso em: 10 nov. 2016.

Tudo isso decorre de um processo de desenvolvimento dessemelhante, em que a velocidade de crescimento muda por localidade. Assim, sendo a desigualdade regional um fator problemático desde o surgimento do país, o constituinte, em 1988, oportunizou o momento de transição para ressaltar a importância de minimizar os contrastes regionais.

Isso porque, no processo de desenvolvimento do Brasil, aconteceu uma concentração de rendas nos Estados das regiões Sul e Sudeste, problema este ainda não superado. Basta ter em mente que 65,6% do PIB (produto interno bruto) está concentrado em apenas cinco Estados: São Paulo com 32,1% e outros quatro Estados (Rio de Janeiro, Minas Gerais, Paraná e Rio Grande do Sul) somando 33,5%<sup>284</sup>. Isto é, as regiões Sul e Sudeste concentram mais da metade das riquezas nacionais, e em uma Federação composto com 26 Estado-membros e Distrito Federal, apenas cinco deles congregam a maior parte do PIB. Desta forma, resta evidente a desproporção econômica existente no Brasil, o que confirma a necessidade de distribuição de riquezas.

A redução das desigualdades regionais é tida como um dos objetivos fundamentais da República por força do inciso III do artigo 3º da Constituição Federal<sup>285</sup>. Por conseguinte, toda norma que venha a ser inserida no ordenamento jurídico, deve ter em vista este objetivo, evitando qualquer medida que possa ocasionar em um efeito inverso, no aumento das desigualdades.

Este objetivo foi preconizado pela ordem constitucional, à medida que é constantemente reafirmado em diversas passagens: art. 159, I, “c”<sup>286</sup>; art. 161, II<sup>287</sup>;

---

<sup>284</sup> REDE BRASIL ATUAL. Disponível em: <<http://www.redebrasilatual.com.br/economia/2015/11/sudeste-e-sao-paulo-perdem-espaco-no-pib-brasileiro-977.html>>. Acesso em: 11 nov. 2016

<sup>285</sup> Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; (g.n.)

<sup>286</sup> Art. 159. A União entregará: I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 49% (quarenta e nove por cento), na seguinte forma: c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semi-árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer; (g.n.)

<sup>287</sup> Art. 161. Cabe à lei complementar: II - estabelecer normas sobre a entrega dos recursos de que trata o art. 159, especialmente sobre os critérios de rateio dos fundos previstos em seu inciso I, objetivando promover o equilíbrio sócio-econômico entre Estados e entre Municípios. (g.n.)

art. 165, §7º<sup>288</sup>; além do art. 170, VII<sup>289</sup>. Assim, não restam dúvidas de que a redução das desigualdades regionais é imprescindível à consumação dos preceitos essenciais da Constituição.

Destarte, o planejamento e a promoção da atividade econômica devem ocorrer de forma a atender o princípio da redução das desigualdades regionais, já que este se faz presente dentre aqueles que regem a ordem econômica no país<sup>290</sup>.

Nesse sentido, o jurista Hugo de Brito<sup>291</sup> assevera que diante desta valorização, torna-se até difícil a qualificação de lei, seja estadual ou federal, como inconstitucional quando o dispositivo vise estabelecer providências em prol do alcance deste objetivo.

É necessário compreender que diante da superioridade jurídica inerente à Constituição em relação às demais normas do ordenamento, nenhum ato jurídico poderá ser incompatível com suas disposições e assim permanecer no sistema de forma válida<sup>292</sup>. Ainda, Barroso<sup>293</sup> leciona que a Constituição, uma vez concebida como ordem objetiva de valores e como um sistema aberto de princípios e regras, comporta-se como um filtro a ser utilizado na leitura de todo o direito infraconstitucional, fenômeno pelo qual se denomina de constitucionalização do Direito.

Portanto, as normas constantes no sistema jurídico devem ser harmônicas entre si e atenciosas às finalidades eleitas pela Constituição, de modo que o Poder Executivo, juntamente ao Legislativo e Judiciário, estão obrigados a exercer suas prerrogativas na intensão de consolidar os objetivos constitucionais.

---

<sup>288</sup> Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: § 7º Os orçamentos previstos no § 5º, I e II, deste artigo, compatibilizados com o plano plurianual, terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional. (g.n.)

<sup>289</sup> Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: VII - redução das desigualdades regionais e sociais; (g.n.)

<sup>290</sup> FRANÇA, Vladimir da Rocha; CABRAL, Indhira de Almeida. A utilização de normas tributárias indutoras para concretização do princípio constitucional da redução das desigualdades sociais e regionais. *In*: MENDONÇA, Fabiano André de Souza; FRANÇA, Vladimir da Rocha; XAVIER, Yanko Marcius de Alencar (Orgs.). **Regulação Econômica e proteção dos direitos humanos: um enfoque sob a óptica do direito econômico**. Fortaleza: Fundação Konrad Adenauer, 2008. p. 213.

<sup>291</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Proibição da Guerra Fiscal e a Redução das Desigualdades Regionais. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2014, p. 130/131.

<sup>292</sup> BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 85.

<sup>293</sup> *Ibidem*, p. 87.

Neste diapasão, cumpre ressaltar o posicionamento constitucional das normas programáticas. As normas programáticas foram conceituadas por Pontes de Miranda<sup>294</sup> como “aquelas em que o legislador, constituinte ou não, em vez de editar regra jurídica de aplicação concreta, apenas traça linhas diretoras, pelas quais se não de orientar os poderes públicos”. Ou como desenvolve Luís Roberto Barroso, delas não nasce um direito subjetivo positivo para a exigência de uma determinada prestação pelo indivíduo. Aqui, não existe um dever jurídico correspondente a um direito subjetivo<sup>295</sup>.

Contudo, à medida que são destinadas aos órgãos estatais, para que estes se abstenham de quaisquer atos que contravenham as diretrizes traçadas, as normas programáticas geram para o indivíduo um direito subjetivo em sua face negativa, ou seja, embora não seja possível a exigência de um comportamento comissivo, investe a faculdade de questionar comportamentos que lhe sejam antagônicos. Assim, as regras que preconizam a redução das desigualdades regionais e sociais (art. 170, VII) estão inseridas nessa categoria<sup>296</sup>.

Isso porque, diante da disposição constitucional acima referida, o cidadão não possui meios jurídicos que possibilitem a execução deste preceito de reduzir as desigualdades regionais. Não há como materializar em um pedido a efetivação concreta da norma, inclusive, pela própria impossibilidade de se consuma-la em um único instante. Não obstante, se tem a prerrogativa de exigir que as ações tomadas pelos Poderes sejam direcionadas ao alcance da finalidade constitucional ou, ao menos, que não tenham o condão de confronta-las.

Com efeito, tendo em vista que as normas constitucionais programáticas informam a compreensão da sociedade e o Estado, através da determinação de valores fundamentais e do bem comum, além dos fins sociais, é possível concluir que a tributação deve ser instrumento de viabilização da efetividade dessas normas<sup>297</sup>.

---

<sup>294</sup> MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda nº1 de 1969, tomo I**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969, p. 126/127.

<sup>295</sup> BARROSO, Luís Roberto. **O Direito Constitucional e a efetividade de suas normas**. 5 ed., amp. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, p. 121.

<sup>296</sup> *Ibidem*, p. 203.

<sup>297</sup> BORGES, Daniela Lima de Andrade. A tributação como mecanismo para efetivação dos objetivos traçados pela Constituição Federal de 1988. **Teses da Faculdade Baiana de Direito**. Volume 3. Salvador: Faculdade Baiana de Direito, 2011, p. 87.

Na medida em que há uma expectativa da sociedade quanto ao desempenho efetivo pelo Estado de suas funções, a fim de garantir a ordem e segurança essenciais ao estabelecimento das relações sociais, garantias de direitos, dentre outras, ela também passa a ter o ônus de contribuir para viabilização financeira dessas atividades. Sendo que a própria Constituição, ao tempo em que garante os direitos fundamentais, prevê uma fonte de recursos que possam possibilitar essa implantação<sup>298</sup>.

Destarte, conforme destaca a professora Daniela Lima de Andrade Borges<sup>299</sup>, é necessário que a ciência do direito tributário se incline no desafio de compreensão do fenômeno tributário considerando-o como um dever fundamental do contribuinte, inclusive, como mecanismo de efetivação das normas programáticas e dos direitos fundamentais bailados no texto constitucional.

A tributação poderá ter um caráter fiscal ou extrafiscal a depender da sua finalidade, relacionados à funcionalidade do tributo enquanto instrumento próprio de arrecadação ou mecanismo de indução de comportamento.

A função fiscal está associada a exigência do tributo com o objetivo de munir os cofres públicos, sem estar relacionado a outros interesses que alterem o direcionamento da atividade impositiva<sup>300</sup>. Nesse caso, o tributo se reflete como mero instrumento de arrecadação e geração de receitas em prol do Estado.

Por outro lado, a função extrafiscal não tem o mero intuito de gerar recursos. Quando aplicada, esta função visa induzir ou inibir um determinado comportamento, na intenção de garantir efetividade a um preceito político-social traçado pela Constituição Federal<sup>301</sup>. Assim, busca-se um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros, já que nesta hipótese o objetivo principal é a interferência no domínio econômico<sup>302</sup>.

Nesse sentido, cumpre ressaltar que a extrafiscalidade não se vincula a uma finalidade específica, de modo que poderá ser utilizada para inibir ou induzir um

---

<sup>298</sup> BORGES, Daniela Lima de Andrade. A tributação como mecanismo para efetivação dos objetivos traçados pela Constituição Federal de 1988. **Teses da Faculdade Baiana de Direito**. Volume 3. Salvador: Faculdade Baiana de Direito, 2011, p. 87.

<sup>299</sup> *Ibidem*, p. 89.

<sup>300</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 290.

<sup>301</sup> BORGES, Daniela Lima de Andrade. *Op.cit.*, 2011, p. 91.

<sup>302</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 69.

comportamento, na condição de garantir um direito ou objetivo constitucional. Por este motivo, a extrafiscalidade faz da tributação um instrumento ainda mais eficiente na efetivação dos objetivos previstos pela Constituição<sup>303</sup>.

Todavia, vale dizer que a tributação é uma importante ferramenta na busca da redução da desigualdade regional ainda que em sua função fiscal, tendo em vista que, embora seja essencialmente uma atividade de manutenção e crescimento do Estado, por outro, há de se conferir como essas despesas serão rateadas entre a sociedade. Assim, em atenção à norma programática do artigo 3º, III da CF, a tributação deve auxiliar na consumação da redução de desigualdades<sup>304</sup>.

Então, percebe-se que o Estado tem o dever de buscar a efetivação dos objetivos constitucionais outorgados em 1988, contudo, para tanto, é necessário que se tenham recursos suficientes a possibilitar este alcance. Deste modo, o Poder Público necessita de mecanismos de geração de recursos, e um deles é a tributação, que se configura como prestação pecuniária compulsória ao cidadão, obrigado a realizar a mitigação do seu patrimônio em benefício do Estado. Assim, o pagamento dos tributos se torna um dever fundamental que se impõe ao contribuinte. Em contrapartida da satisfação dos direitos, há o ônus de contribuir com o abastecimento dos cofres públicos.

Neste contexto, é importante destacar, mais uma vez, o papel fundamental do ICMS sistema financeiro nacional, pois é a principal forma de arrecadação dos Estados e auxilia na manutenção da autonomia econômica dos entes federativos.

#### 4.2.2.1 A emenda constitucional nº 87 de 2015 como instrumento de redução das desigualdades regionais

A emenda constitucional nº 87 de 2015 promoveu a repartição do total de receitas arrecadado a título de ICMS nas operações interestaduais realizadas por meios não presenciais e destinada a não contribuintes habituais do imposto.

---

<sup>303</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 92.

<sup>304</sup> *Ibidem*, p. 90.

A medida se tornou necessária diante da instabilidade política e econômica entre os Estados em razão da concentração recursos nas regiões Sul e Sudeste, já que a tributação era destinada unicamente à origem.

Consoante ao disposto no artigo 3º, inciso III da Constituição Federal, um dos objetivos da República Federativa do Brasil é a redução desigualdades regionais e sociais. Nesse sentido, cria-se no sistema uma norma programática que estabelece diretrizes de comportamento ao Poder Público, isto é, as políticas públicas adotadas precisam ser consoantes às finalidades eleitas e guiadas a efetivação deste objetivo.

A sistemática que permite a retenção de recursos em determinadas regiões que, coincidentemente, ou não, são essencialmente favorecidas em detrimento de outras, merece ser objeto de reforma. Desse modo, torna-se estritamente necessária a adoção de mecanismos que tenham o condão de promover o equilíbrio econômico nacional.

Com efeito, a EC nº 87, ao passo que propõe a divisão dos rendimentos antes destinados a um único Estado, cumpre com o papel de perseguir a redução das desigualdades regionais e consolida como instrumento de efetivação dos objetivos constitucionais.

Contudo, cumpre ressaltar que toda e qualquer medida, em especial constitucional, que vise integrar o sistema jurídico, deve ser objeto de ponderação. Isso porque o cumprimento de uma das finalidades constitucionais não a dispensa da observância de outras normas, de modo que é importante verificar a conformidade com todo o ordenamento jurídico, a fim de se preservar os princípios constitucionais de forma integral.

#### 4.3 AS REPERCURSÕES CONTROVERSAS DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87 DE 2015

Conforme já abordado no tópico 3.3 deste trabalho, a emenda constitucional nº 87 de 2015 surgiu no ordenamento jurídico com o fim de partilhar entre os Estados a receita resultante das operações interestaduais não presenciais em que o destinatário não é contribuinte habitual do imposto. Isso porque na sistemática

anterior, o ICMS advindo de operação interestadual só era repartido entre os Estados quando o destinatário fosse contribuinte, caso contrário, a receita ficaria concentrada no Estado do remetente, pois não se aplicava alíquotas interestaduais.

Com o crescimento do comércio eletrônico, as vendas realizadas por meio da internet se intensificaram e alcançaram grandes proporções, tornando-se grande fonte de arrecadação. Desse modo, os Estados destinatários e desfavorecidos se viram prejudicados com a concentração de receitas em prol do remetente, e passaram a demandar a repartição dos valores arrecadados a título de ICMS nas operações interestaduais.

Assim, a primeira vista, não restam dúvidas que com a transformação das relações comerciais em razão do desenvolvimento do comércio virtual, tornou-se necessária a criação de um novo mecanismo jurídico capaz de fazer justiça aos Estados destinatários, que no panorama nacional são aqueles que já se encontram desfavorecidos com relação aos remetentes, na tentativa de viabilizar o alcance de um equilíbrio regional por meio da distribuição de receitas.

Entretanto, embora a solução trazida pela referida emenda pareça óbvia e imprescindível, neste tópico, busca-se demonstrar os efeitos controversos da modificação, que acabaram por prejudicar, ou até mesmo impossibilitar, a efetiva obtenção dos seus objetivos finais.

#### **4.3.1 A violação ao princípio da não cumulatividade**

A não cumulatividade está no ordenamento jurídico brasileiro como princípio constitucional que se aplica de forma obrigatória ao ICMS, acordo com a disposição do artigo 155, §2º, I da CF. Deste modo, por força deste mandamento, haverá a compensação do total de débitos devido em cada operação com os créditos decorrentes das operações anteriores.

O princípio da não cumulatividade é mais bem tratado no tópico 2.3 deste estudo, no entanto, cumpre ressaltar o seu relevante papel na cadeia produtiva do ICMS. Isso porque sua aplicação gera efeitos econômicos de grande relevância, à medida que garante uma neutralidade fiscal ao impedir que o número de etapas da circulação da

mercadoria impacte na tributação incidente. Ainda, a não cumulatividade é responsável por desonerar os agentes produtores, além de evitar o encarecimento da circulação de capital decorrente de uma tributação em cascata<sup>305</sup>.

Não restam dúvidas, portanto, da essencialidade do princípio da não cumulatividade ao regime do ICMS, de modo que qualquer normativo legal que venha a impactá-la deve ser analisado com cautela, já que em caso de violação, estar-se-á diante de um dispositivo manifestamente inconstitucional.

Paulo de Barros Carvalho<sup>306</sup> ensina que à proporção que os tributos se relacionam a direitos relevantes ao ser humano, tais como a liberdade e o da propriedade, o legislador constituinte buscou estatuir princípios fundamentais de proteção e também cumprir com os desígnios superiores da Federação, da República e da autonomia dos Municípios, por meio de um cuidado redobrado na elaboração legislativa. É que, diante desta complexidade sistêmica, tornou-se necessária a criação de uma disciplina tributária em níveis intensos, com preceitos normativos direcionados aos sujeitos passivos e aos agentes políticos tributantes, através da atribuição de direitos e deveres correlatos a ambos.

Destarte, por força deste sistema tributário altamente entrelaçado, há uma grande influência principiológica na rigorosa delimitação da esfera de competências dos entes federativos, de maneira que a análise constitucional da cobrança tributária deve alcançar todas as permissões e vedações juridicizadas pelo constituinte<sup>307</sup>.

A Emenda Constitucional nº 87 de 2015 em seu texto original pouco tratou acerca dos procedimentos a serem observados nas operações interestaduais atingidas pela modificação, sendo esta função cumprida pelo Convênio nº 93 de 2015 editado pelo CONFAZ.

No tocante a não cumulatividade, o CONFAZ estabeleceu na cláusula terceira do referido Convênio<sup>308</sup> que “o crédito relativo às operações e prestações anteriores deve ser deduzido do débito correspondente ao imposto devido à unidade federada

---

<sup>305</sup> MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 2 ed, rev. e amp. São Paulo: Noeses, 2012. p. 76.

<sup>306</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 3 ed., rev. e amp. São Paulo: Noeses, p. 263.

<sup>307</sup> *Ibidem*, p. 263/264.

<sup>308</sup> BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS nº 93**, de 17 de setembro e 2015. Disponível em: < [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv093\\_15](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv093_15)>. Acesso em: 12 nov. 16.

de origem”. Isto é, o aproveitamento dos créditos decorrentes da operação realizada anteriormente estará restrito ao Estado de origem.

Neste ponto, é importante lembrar que a Constituição permitiu a compensação dos créditos “pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”<sup>309</sup>, de modo que não se limite o aproveitamento do crédito ao ente federativo que deu origem à operação, e o contribuinte poderá utiliza-los em operações realizadas em outros Estados da federação.

Assim, ao comedir o campo de efeitos da não cumulatividade, o Convênio nº 93 de 2015 afronta expressamente disposição constitucional primordial ao equilíbrio financeiro do ICMS, tendo em vista que a redação legal não impõe qualquer restrição ao aproveitamento de crédito relacionado à determinada unidade federativa, ao passo que amplia, expressamente, o alcance da compensação por toda a Federação.

Ocorre que a efetiva preservação do princípio da não cumulatividade depende da absoluta viabilização de serem os créditos decorrentes da aquisição de mercadorias utilizados pelo remetente no Estado de origem, com o montante de débito que for necessário recolher, seja na origem (imposto calculado pela alíquota interestadual), seja na unidade de destino, a título de diferencial de alíquotas. Pois, de outra forma, ter-se-á acumulado montante equivalente ao total de créditos não utilizados nas mãos do contribuinte remetente<sup>310</sup>.

Nesse sentido, Gustavo Brigagão<sup>311</sup> ressalta que a possibilidade de lançamento e manutenção dos créditos oriundos das aquisições de mercadorias, não implica, por si só, na obediência necessária ao princípio da não cumulatividade, porque ainda se torna preciso a utilização efetiva desses créditos na compensação com os débitos relacionados às operações posteriores.

Ao restringir à origem a hipótese de aproveitamentos de créditos, cria-se para o contribuinte um problema de acúmulo de créditos, ou melhor, agrava este problema. Isso porque todos os dias, muitas empresas acabam gerando um saldo credor de ICMS em quantia superior aos débitos apurados no mês-calendário, acarretando em

---

<sup>309</sup> BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Art. 155, §2º, I.

<sup>310</sup> BRIGAGÃO, Gustavo. **Diferencial de alíquota de ICMS traz novas controvérsias**. Consultor Jurídico. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-dez-16/consultor-tributario-diferencial-aliquota-icms-traz-novas-controversias>>. Acesso em: 12 nov. 2016.

<sup>311</sup> *Ibidem*.

acúmulo de crédito escritural. Ocorre que a conservação deste crédito positivo escritural na conta fiscal da empresa provoca, de forma antagônica, impacto altamente negativo nos resultados da empresa, já que a improbabilidade de compensação a obriga, por vezes, a realizar a redução contábil destes valores. Tal medida onera as operações da empresa como um todo e impossibilita a recuperação prática do ICMS<sup>312</sup>.

Portanto, o problema relativo ao acúmulo de créditos deve ser resolvido urgentemente, de maneira que qualquer medida que venha a agrava-lo não é bem vinda ao ordenamento jurídico. No momento em que o Convênio nº 93 de 2015 reduziu as possibilidades de aproveitamento de crédito, contribuiu-se para a intensificação do transtorno de acúmulos, caminhando na contramão da atual necessidade de soluções que simplifiquem o imposto.

As empresas, no exercício de suas atividades, estão obrigadas a lidar com um sistema tributário altamente complexo e diversificado dentre as regras criadas por cada um dos 26 Estados e Distrito Federal, que apresentam regulamentos tributários com mais de dois mil artigos. Com isso, o contribuinte acaba assumindo a responsabilidade de execução de variados deveres instrumentais, muitas vezes incompreensíveis, ou de difícil aplicação<sup>313</sup>.

A não cumulatividade enquanto princípio comporta-se como “limite objetivo” que é posto ao atingimento de determinadas metas, mas que também se verte na realização de certos valores, como o da justiça da tributação, o do respeito à capacidade contributiva do administrado, o da uniformidade na distribuição da carga tributária, entre outros<sup>314</sup>.

A própria Carta Magna, em seu artigo 25<sup>315</sup>, dispôs expressamente o dever de observação dos princípios constitucionais às leis e Constituições adotadas para a organização e regência dos Estados. Desta maneira, quaisquer normas de

---

<sup>312</sup> GAIL, Philippe André Rocha; BARRETO, Eduardo Monteiro Barreto. **Propostas de soluções para o acúmulo de saldo credor de ICMS**. Consultor Jurídico. Disponível: <<http://www.conjur.com.br/2015-mai-30/propostas-solucoes-acumulo-saldo-credor-icms>>. Acesso em: 13 nov. 2016.

<sup>313</sup> *Ibidem*.

<sup>314</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 3 ed., rev. e amp. São Paulo: Noeses, p. 319.

<sup>315</sup> BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Art. 25. Os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição.

Constituições e leis estaduais que porventura atropellem os princípios constitucionais serão consideradas nulas<sup>316</sup>.

Com efeito, a violação ao princípio da não cumulatividade tem por consequência legal a declaração de inconstitucionalidade da norma violadora, tal como ocorre com o Convênio ICMS nº 93 de 2015 do CONFAZ, à medida que atua no sentido de limitação à compensação de créditos e débitos nos moldes constitucionais.

É necessário se ter em vista que o princípio da não cumulatividade enseja em grande impacto nas relações comerciais tributadas pelo ICMS, pois, a sua correta aplicação visa desonerar as operações de circulações de mercadorias, provocando, conseqüentemente, a redução de preços dos produtos, o que beneficia o consumidor final. Assim, é possível afirmar a não cumulatividade é prerrogativa fundamental do ICMS, com proteção constitucional prevista expressamente. Por estas razões, o sistema jurídico não pode conviver com qualquer mecanismo legal que tenha por fim a restrição do seu alcance, sob pena de oneração indevida das relações comerciais.

#### **4.3.2 A oneração indevida das relações comerciais e dos contribuintes em prol de uma demanda dos Estados**

Uma das principais alterações promovidas na nova sistemática foi a responsabilidade do remetente pelo recolhimento do imposto nas operações em que o destinatário final não é contribuinte do ICMS, conforme a nova redação do art. 155, §2º, VIII, “b” da CF<sup>317</sup>.

Isso quer dizer que no momento de operacionalização da venda, deve o remetente averiguar a qualificação do destinatário como contribuinte ou não do ICMS. Pois, caso se verifique que a mercadoria é destinada a contribuinte, será realizado o recolhimento padrão da alíquota interestadual em favor da origem, do contrário, em sendo a mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte, o próprio

---

<sup>316</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28 ed., rev., amp. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, p. 62.

<sup>317</sup> Art. 155, §2º, VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída: b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto. (g.n)

remetente terá o ônus de recolher o diferencial de alíquotas para a unidade de destino, além do recolhimento da alíquota interestadual a origem.

Ou seja, a EC nº 87 atribuiu ao remetente uma nova responsabilidade, e este terá que proceder com recolhimentos distintos a cada um dos entes federativos envolvidos na operação. No entanto, este procedimento não é tão simples quanto possa parecer. A sistemática do ICMS é altamente complexa e o seu recolhimento exige uma operacionalização cuidadosamente trabalhada. Por este motivo, o ingresso da emenda no sistema gerou grandes críticas por diversos seguimentos econômicos, e seus efeitos negativos não afetam apenas as empresas do Simples Nacional, como abordado no tópico 4.1.

Atualmente, o maior pleito dos empresários no que diz respeito ao ICMS é a possibilidade de simplificação desse imposto, a fim de tornar o procedimento operacional mais flexível e compreensível, sendo esta, inclusive, uma das principais pautas da chamada Reforma Tributária<sup>318</sup>. Neste contexto, a adoção de uma medida que aumente de forma brusca as obrigações acessórias necessárias ao adequado recolhimento do imposto representa um retrocesso tributário.

Primeiramente, cumpre observar a disposição da cláusula quinta<sup>319</sup> do Convênio nº 93 de 2015, que estabelece a possibilidade de exigência pela unidade de destino, à seu critério e conforme sua legislação, de inscrição no denominado “Cadastro de Contribuinte do ICMS” ao contribuinte localizado no Estado de origem. Por conta desta determinação, surge para o contribuinte, de logo, a necessidade de conhecer profundamente a legislação tributária de cada unidade da federação com a qual deseje interagir, além de realizar inscrição cadastral.

Ora, não é segredo, tão pouco desconhecido, que as legislações estaduais tributárias são amplamente complexas e confusas, gerando dúvidas até mesmo aos profissionais da área. Assim, se a compreensão do regulamento de um único Estado já bastante difícil, não se pode esperar que o conhecimento das normas de 27 unidades federativas se torne uma tarefa simples para as empresas.

---

<sup>318</sup> FIEP. **Empresários são quase unânimes contra tributos**. Disponível em: < <http://www.fiepr.org.br/sombradoimposto/FreeComponent14466content149835.shtml>>. Acesso em: 25 nov. 2016.

<sup>319</sup> BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS nº 93 de 2015. Cláusula quinta** A critério da unidade federada de destino e conforme dispuser a sua legislação tributária, pode ser exigida ou concedida ao contribuinte localizado na unidade federada de origem inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS.

Tal problemática foi apontada pelo SEBRAE, denunciando a conduta irrazoável do Estado em atribuir aos empresários a responsabilidade integral de arrecadação, exigindo o conhecimento dos regulamentos tributários de todos os entes federativos, bem como a inscrição estadual em outras unidades, tendo em vista a necessidade de recolhimento perante a Fazenda de cada Estado<sup>320</sup>. Essa observação foi feita em atenção às empresas optantes pelo Simples Nacional, mas pode ser aplicada a outros segmentos empresariais.

Além disso, o novo ICMS ocasionou na dificuldade em atribuir preço às mercadorias, já que há uma variação do valor do diferencial de alíquotas a depender do Estado de destino na operação<sup>321</sup>. Isso porque, antes da emenda e até mesmo nas operações em que o destinatário final é contribuinte do imposto, a obrigação do remetente é restrita a unidade federativa em que se localiza. Agora, a tarefa não é tão simples, já que a depender do Estado a que se destine, será preciso identificar a alíquota interna aplicada para obtenção do valor do diferencial, o que influenciará, na origem da venda, em uma oscilação do preço conforme a destinação.

Em razão de todas estas complexidades, o cumprimento legal de todas as obrigações demanda uma operacionalização dos procedimentos de recolhimento, sendo inevitável a realização de altos investimentos em tecnologia de informação, contratação de assessoria especializada, bem como de mão de obra qualificada e permanente. Ocorre que para promover a correta adequação, requer-se um alto custo financeiro, que não pode ser arcado por todas as empresas<sup>322</sup>.

Nesse contexto de complexidades, a saída para muitas empresas foi a restrição das vendas para determinados Estados, excluindo àqueles com baixa representatividade no faturamento<sup>323</sup>, ou até mesmo a suspensão do comércio para fora do Estado<sup>324</sup>.

---

<sup>320</sup> BRASIL. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE). **Carta PRESI nº 011**. Elaborada por Guilherme Afif Domingos. Disponível em: <<https://goo.gl/eXfE4I>>. Acesso em: 30 out. 2016.

<sup>321</sup> Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Petição Inicial na ADI 5.464. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=5464&processo=5464>>. Acesso em: 06 out. 2016.

<sup>322</sup> BRASIL. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE). **Carta PRESI nº 011**. Elaborada por Guilherme Afif Domingos. Disponível em: <<https://goo.gl/eXfE4I>>. Acesso em: 30 out. 2016.

<sup>323</sup> BRASIL. Câmara Brasileira do Comércio Eletrônico. **Propostas de Mudanças do ICMS no E-commerce**. Disponível em: <<https://goo.gl/lfHEZN>>. Acesso em: 30 out. 2016.

<sup>324</sup> ZUINI, Priscila. ICMS: entenda o impacto da nova regra no seu e-commerce. Pequenas Empresas & Grandes Negócios. Disponível em:

No final das contas, o consumidor sofrerá os impactos, tendo em vista que os custos de operacionalização adotados pelas empresas serão embutidos no preço final do produto, elevando o seu valor. Ainda, a restrição ou suspensão das vendas para outras unidades provocará a redução da oferta, de modo que os consumidores terão opções limitadas de produtos e de preços para aquisição de mercadorias.

Além disso, outra questão negativa apontada é a elevação da informalidade e da sonegação<sup>325</sup>, isso porque por conta da impossibilidade de adaptação a nova sistemática e inviabilidade de fechamento do negócio, muitas empresas poderão optar pelo funcionamento informal, burlando as regras de ICMS e se abstendo ao pagamento devido do imposto.

É importante ressaltar neste ponto, que se o grande objetivo desta emenda era a repartição de receitas do ICMS decorrentes do e-commerce entre os Estados, a adoção de um mecanismo complexo que acarreta na sonegação do imposto não pode, na prática, alcançar a consumação deste objetivo, pois à medida que muitas empresas deixam de recolher o tributo ou até mesmo encerram suas atividades, a arrecadação diminui, o que não contribui para a autonomia financeira dos entes, tão pouco para redução das desigualdades regionais.

Na opinião de Walter Carlos Cardoso Henrique<sup>326</sup>, a emenda constitucional nº 87 de 2015 “jamais deveria ter integrado o ordenamento jurídico por conta da dificuldade de sua aplicação”. Na visão do autor, muitos empresários optaram por não realizar vendas para não correr o risco de sofrer penalidades fiscais, diante da alta complexidade do conteúdo da emenda. O problema enfrentado é a absurda necessidade de compreensão das legislações dos estados de origem e de destino, assim como atender aos dispostos em ambas as normas quanto ao pagamento e aos controles internos. Inclusive, aponta que a falta de praticidade e impossibilidade de atendimentos aos requisitos legais implica na violação ao “princípio da praticabilidade tributária”, assim denominado por Regina Helena Costa, que dispõe acerca do dever de exequibilidade e realização das regras tributárias.

---

<<http://revistapegn.globo.com/Empreendedorismo/noticia/2016/01/icms-entenda-o-impacto-da-nova-regra-no-seu-e-commerce.html>>. Acesso em: 13 nov. 16.

<sup>325</sup> *Ibidem*

<sup>326</sup> HENRIQUE, Walter Carlos Cardoso. Responsabilidade do Fisco por excesso. Valor Econômico. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/legislacao/4504822/responsabilidade-do-fisco-por-excesso>>. Acesso em: 13 nov. 16.

Portanto, não restam dúvidas que a nova sistemática do ICMS implica em efeitos complexos e controversos quanto aos seus objetivos, sendo, portanto, inconstitucional. O Estado, ao transferir para os empresários a responsabilidade pela arrecadação, acabou por tornar impraticável o recolhimento do imposto de maneira simplificada, o que não se coaduna com os aclamados ideais de simplificação do sistema tributários. Destarte, cabe reflexão acerca dos limites de razoabilidade das medidas adotadas para certo fim, evitando o prejuízo exacerbado dos contribuintes e, em especial, do consumidor final, pois estas figuram não merecem ser penalizadas pelas guerras declaradas entre Entes federativos.

#### 4.4 A SIMPLIFICAÇÃO DO ICMS COMO SOLUÇÃO PARA O EQUILÍBRIO FISCAL E POLÍTICO DO IMPOSTO

Não há dúvidas de que a nova sistemática do ICMS inaugurada com a emenda nº 87, ao tempo que buscou realizar a justa repartição de receitas entre os Estados envolvidos nas operações do comércio eletrônico, também gerou um exacerbado de obrigações acessórias para o contribuinte, tornando o recolhimento do ICMS um procedimento ainda mais complexo.

Essa complexidade não pode ser vista com bons olhos. Isso porque, atualmente, se tem buscado um sistema tributário cada vez mais simples, já que o aumento das dificuldades de compreensão e execução dos regramentos acarreta, dentre outros prejuízos, a opção dos contribuintes pela irregularidade e sonegação.

Nesse cenário, o surgimento de um mecanismo tributário que implique no aumento das complexidades deve ser motivo de preocupação. É necessário que as autoridades públicas reflitam acerca dos seus impactos e se empenhem na busca de medidas menos onerosas, mas que possam efetivar suas finalidades. A adoção de meios impraticáveis apenas provoca a geração de efeitos controversos e prejudiciais.

Por meio da emenda constitucional nº 87 de 2015, o Estado pretendeu transferir para o contribuinte a responsabilidade integral pelo recolhimento do ICMS, de modo que nas operações destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto, o remetente estará obrigado a efetuar dois recolhimentos distintos para cada Estado.

Ou seja, numa única operação, será preciso interagir com duas legislações distintas, cada uma com suas peculiaridades.

Em tempos de discussão acerca da reforma tributária, as implicações do novo ICMS representam verdadeiro retrocesso tributário e deve ser expelida do ordenamento jurídico. Ocorre que a nova sistemática implantada com base na referida emenda foi resultado de uma atuação imprudente do CONFAZ que, com o único objetivo de repartir receitas e aumentar a arrecadação, atropelou princípios constitucionais e desconsiderou os impactos sofridos pelos contribuintes.

Com efeito, existe um dever de prestar informações ao Poder Público que se impõe a todos e possibilitam o controle pelo Estado-Administração, sobre a observância do cumprimento das obrigações estatuídas com a instituição de tributos. São exemplos desses deveres a expedição de notas fiscais, entrega de declarações, promoções de levantamentos físicos, econômicos ou financeiros, manutenção de dados, submissão a fiscalização periódica, entres outros<sup>327</sup>.

Estes deveres são denominados de obrigações acessórias, conforme dispõe o artigo 133, §2º do CTN<sup>328</sup>, definindo-as como obrigação de decorrência legal, que tem por objeto, prestações positivas ou negativas interessadas na arrecadação e fiscalização dos tributos. Deste modo, constituem um “fazer” ou “não fazer”, que a fim de preservar o cumprimento da obrigação principal, demandam do contribuinte uma conduta comissiva ou omissiva<sup>329</sup>.

Nesse sentido, segundo ressalta Hugo de Brito Machado<sup>330</sup>, as obrigações acessórias sempre terão um caráter instrumental, à medida que não possuem razão de ser, senão no contexto de garantir o cumprimento de uma obrigação principal, ainda que não se vincule necessariamente a uma obrigação principal específica.

O cumprimento das obrigações acessórias consiste em dever de grande importância, sendo indispensável ao contribuinte. Não por menos, o §3º do artigo

---

<sup>327</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26 ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 289.

<sup>328</sup> Art. 113. § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

<sup>329</sup> COSTA; Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 196.

<sup>330</sup> MACHADO; Hugo de Brito. Fato Gerador da Obrigação Acessória. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 96. São Paulo: Dialética, 2003, p. 32/33.

113 do CTN<sup>331</sup> determina que o descumprimento de obrigação acessória, pela mera inobservância, acarreta na conversão em obrigação principal.

Dessa forma, as obrigações acessórias são deveres instrumentais opostos ao contribuinte pelo Poder Público com o fim de garantir o cumprimento da obrigação principal, sendo o mecanismo utilizado pela Receita Federal para fiscalizar o adimplemento das obrigações tributárias.

Ocorre que o Brasil vem apresentando um excesso de obrigações acessórias. Inclusive, no ano de 2009, a PricewaterhouseCoopers<sup>332</sup> divulgou estudo revelando que o Brasil é o país que mais gasta horas trabalhadas para pagar tributos, alcançando um total de duas mil e seiscentas horas, praticamente o dobro em relação ao segundo colocado, ocupado por Camarões com mil e quatrocentas horas.

Conseqüentemente, há uma reclamação por parte da sociedade, em especial as pessoas jurídicas, que acabam precisando realizar altos investimentos em operacionalização administrativa, sendo que nem sempre as diversas informações requeridas pela fiscalização são justificáveis<sup>333</sup>.

Interessa ainda ressaltar a tratativa dada ao tema por Roque Carraza, que defende a adoção de medidas apropriadas pelo Poder Público na persecução dos objetivos fazendários, contando com a mínima interferência possível nos negócios dos contribuintes. Destarte, os interesses da Fazenda não podem se sobrepor ao direito fundamental de gestão livre e digna dos negócios atribuído às pessoas, sejam elas físicas ou jurídicas. Assim, a imposição de obrigações acessórias, ainda que por lei, devem estar substanciadas pela racionalidade, de modo que não devem ter extensão e intensidade desmedidas e que possam inviabilizar as atividades dos contribuintes<sup>334</sup>.

Portanto, diante de um cenário nacional desfavorável, em que a quantidade excessiva de deveres instrumentais já prejudica a manutenção das atividades

---

<sup>331</sup> Art. 133. § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

<sup>332</sup> PRICEWATERHOUSECOOPERS. Disponível em: <<https://www.pwc.com.br/pt/sala-de-imprensa/assets/release-paying-taxes-nov09.pdf>>. Acesso em: 14 nov. 16.

<sup>333</sup> BECHO, Renato Lopes. Considerações sobre a obrigação tributária principal e acessória. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 230. São Paulo: Dialética, 2014, p. 155.

<sup>334</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 220/221.

comerciais, o surgimento de uma nova sistemática que agrava as complexidades operacionais representa um caminho inverso à otimização do sistema tão aclamada.

Os elaboradores da emenda constitucional nº 87 de 2015 pecaram ao introduzir no sistema tributário brasileiro um instrumento de arrecadação capaz de viabilizar a criação obstáculos ao exercício das atividades financeiras, provocando um “efeito dominó” de prejuízo à economia das empresas, em especial, aos micro e pequenos empresários, que gozam de proteção constitucional, e ainda, danos à própria obtenção de receitas. Isso porque, a redação da emenda poderia ter se incumbido do papel de evitar a oneração indevida dos contribuintes, ao invés de um texto genérico que ensejou a criação de procedimentos de aplicação de alta complexidade e violações constitucionais pelo CONFAZ.

É necessário ponderar acerca da viabilidade de criar um mecanismo que, ao mesmo tempo em que possibilite a repartição entre os Estados das receitas de ICMS decorrentes das operações interestaduais destinadas a não contribuinte, não implique em prejuízos operacionais e financeiros aos contribuintes. Por óbvio, a simplificação das obrigações acessórias parece ser a medida mais razoável, já que a desoneração dos deveres instrumentais não enseja na desoneração da obrigação principal. Os Estados continuarão a receber as receitas de ICMS, cada um em sua proporção legal, mas, em contrapartida, o sujeito passivo não será penalizado em face das necessidades estatais.

No regime unificado do Simples Nacional, em que se busca uma simplificação da arrecadação tributária em prol das micro e pequenas empresas, todo o recolhimento tributário é realizado em guia única com repasse posterior de cada tributo ao ente competente. Nesse sentido, o artigo 22, II, da Lei complementar 123 de 2006 estabelece ao Comitê Gestor<sup>335</sup> a atribuição de definir o sistema de repasses do total arrecadado a título de ICMS para o Estado ou Distrito Federal.

O Comitê Gestor do Simples Nacional é composto por quatro representantes da Secretaria da Receita Federal do Brasil, na condição de representantes da União,

---

<sup>335</sup> BRASIL. **Lei complementar nº 123 de 2006**. Art. 22. O Comitê Gestor definirá o sistema de repasses do total arrecadado, inclusive encargos legais, para o: II - Estado ou Distrito Federal, do valor correspondente ao ICMS; (g.n.)

dois representantes dos Estados e dois representantes dos Municípios<sup>336</sup>, e estabelece um regime centralização da arrecadação. Neste caso, o Estado assume a responsabilidade de efetivar a repartição de receitas, de modo que o contribuinte apenas realiza o pagamento guia.

Na realidade contemporânea, convive-se com um acelerado desenvolvimento tecnológico que possibilita a criação de sistemas complexos capazes de transformar determinadas atividades, deixando-as mais simples. Assim, é possível que com apenas alguns cliques, o indivíduo realize procedimentos tributários de modo simplificado, a exemplo do sistema de declaração do Imposto de Renda, que permite uma simulação prévia de valores.

Então, uma primeira saída para simplificação das obrigações acessórias atreladas ao recolhimento do novo ICMS é o investimento em tecnologias e sistemas de dados integrados, a ser realizado pelo Governo, que será o responsável pelo repasse dos valores correspondentes a cada unidade federativa<sup>337</sup>.

Desta maneira, seria viável a criação de uma plataforma digital acessível pelos contribuintes para preenchimento dos dados correspondentes as operações efetuadas, revelando o *quantum* devido a título de ICMS. O pagamento seria realizado em guia única emitida em favor da Receita Federal, que faria a posterior repartição de receitas através de uma Câmara de Compensação.

A sugestão de criação de uma câmara de compensação e repasses de recursos foi, inclusive, dada pelo presidente do SEBRAE, Guilherme Afif, afirmando ser este um procedimento mais moderno de recolhimento<sup>338</sup>. Neste sentido, o advogado Rogério Carneiro opina que o mais ideal é que o empresário contribuinte do ICMS recolhesse-o em apenas uma única guia, valendo-se também de uma câmara de

---

<sup>336</sup> BRASIL. **Decreto nº 6.038 de 2007**. Art. 2º O CGSN tem a seguinte composição: I - quatro representantes da Secretaria da Receita Federal do Brasil, como representantes da União; III - dois representantes dos Estados; e IV - dois representantes dos Municípios. (g.n.)

<sup>337</sup> EXAME. O que fazer para que o novo ICMS não acabe com seu negócio. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/pme/as-mudancas-no-icms-foram-aprovadas-e-agora/>>. Acesso em: 14 nov. 16.

<sup>338</sup> ZUINI, Patricia. ICMS: entenda o impacto da regra no seu e-commerce. Pequenas Empresas & Grandes Negócios. Disponível em: <<http://revistapegn.globo.com/empreendedorismo/noticia/2016/01/icms-entenda-o-impacto-da-nova-regra-no-seu-e-commerce.html>>. Acesso em: 14 nov. 16.

compensação, cabendo aos Estados promoverem um rateio entre si, tendo em vista que estariam em condição de credores e devedores mútuos<sup>339</sup>.

Conclui-se que a emenda constitucional nº 87 de 2015 deve ser repensada dentro do sistema jurídico em razão dos efeitos danosos que tem provocado aos contribuintes. A sistemática inaugurada pelo CONFAZ com base na emenda viola o princípio da não cumulatividade e o tratamento favorecido as microempresas e empresas de pequeno porte, além de criar uma série de deveres instrumentais que majoram a burocracia de recolhimento do ICMS, na contramão de um ideal de simplificação do imposto que vem sendo defendido.

A simplificação do novo ICMS, que pode ser feita através da redução das obrigações acessórias para os sujeitos passivos, atribuindo ao Estado a responsabilidade pela repartição das receitas arrecadadas é a melhor solução ao efetivo alcance dos objetivos constitucionais de redução das desigualdades regionais e manutenção do pacto federativo.

Em razão da redação genérica atribuída a emenda constitucional nº 87 de 2015, é possível a criação de um novo procedimento, agora menos complexo, em que o Estado retire do contribuinte o ônus integral pelo recolhimento e repartição do tributo, fornecendo ao sujeito passivo mecanismos de arrecadação simplificados. Deste modo, não será necessário uma nova reforma constitucional para retirar a norma do sistema ou reforma-la, mas apenas repensar o um método viável de aplicação dos seus dispositivos.

A emenda constitucional nº 87 de 2015 é constitucional, já que seu texto, por si só, não é capaz de violar os preceitos constitucionais aplicáveis e aqui estudados, no entanto, neste contexto, deu ensejo ao surgimento de instrumentos restritivos de direitos e altamente onerosos, o que provoca a necessidade de mudança. Não obstante, o Convênio ICMS nº 93 de 2015 do CONFAZ se consolida como dispositivo eivado de inconstitucionalidade, ao passo que afronta a Constituição Federal no momento em que mitiga a aplicabilidade de suas normas.

---

<sup>339</sup> CARNEIRO, Rogério David. O novo ICMS do e-commerce nas vendas interestaduais com consumidores finais: forma de cálculo e outros aspectos. Disponível em: <<https://www.ecommercebrasil.com.br/artigos/o-novo-icms-do-e-commerce-nas-vendas-interestaduais-com-consumidores-finais-forma-de-calculo-e-outros-aspectos/>>. Acesso em: 14 nov. 16.

Portanto, cabem às autoridades públicas a reflexão acerca dos impactos negativos gerados pela introdução da emenda constitucional nº 87 de 2015, a fim de estabelecer mecanismo de repartição menos oneroso, mas que possa satisfazer ambos os polos da relação tributária.

## 5 CONCLUSÃO

Nota-se que a inserção da emenda constitucional nº 87 de 2015 provocou diversos efeitos na sistemática de incidência do ICMS nas operações interestaduais. Com seu advento, as operações realizadas entre diferentes unidades da federação e destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto, passaram a ser tributadas com a alíquota interestadual para o Estado de origem e o diferencial de alíquotas para o Estado de destino.

A medida visou repartir entre os Estados o ICMS decorrente do comércio eletrônico, tendo em vista que antes da modificação constitucional o imposto ficava concentrado na unidade de origem, pois se aplicava apenas a alíquota interna. Deste modo, foi o mecanismo eleito para equilibrar a alocação de recursos e evitar a concentração de receitas em determinadas regiões.

O acúmulo de recursos é um fator que merece ser combatido, já que prejudica a efetivação de objetivos constitucionais, tais como a higidez do pacto federativo e a redução das desigualdades regionais. Isso porque para a correta concretização do princípio federativo, importa que cada Estado-membro resguarde a sua autonomia financeira, associada à existência de meios de obtenção de receitas, onde se destaca a tributação. Neste sentido, o ICMS, na condição de imposto estadual de maior expressão econômica, faz toda a diferença na atividade financeira dos Estados, motivo pelo qual provoca diversos conflitos entre as unidades federativas.

Ainda, quanto ao objetivo de reduzir as desigualdades regionais, observa-se que a concentração de receitas oriundas do “e-commerce” vinha se dando em favor de regiões historicamente favorecidas em detrimento de outras, de maneira que se tornou necessária a criação de um instrumento capaz de distribuir estes recursos e minorar as diferenças econômicas regionais.

No entanto, a nova sistemática atribuiu ao contribuinte remetente da mercadoria a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS nas operações em que o destinatário não seja contribuinte do imposto, inclusive aquela parcela destinada ao estado em que se localiza o destinatário. Para tanto, cabe ao remetente realizar o levantamento devido a cada Estado envolvido, origem e destino, criando-se uma dupla responsabilidade acessória. Ocorre que tal obrigação, embora a primeira vista

pareça simples, tem por consequência a exacerbação de deveres instrumentais, obrigando o contribuinte a se adaptar ao novo sistema, o que exige investimentos financeiros em tecnologia, assessoria especializada e mão de obra qualificada.

Assim, ainda que a EC nº 87 de 2015 tenha objetivado repartir a receitas entre os Estados e, assim, minorar as desigualdades regionais e auxiliar na manutenção do pacto federativo, em contrapartida, provou prejuízos imensuráveis aos contribuintes, o que, por consequência, ensejou o encerramento de muitos negócios.

O cenário econômico foi agravado pela aplicação da sistemática às empresas optantes do Simples Nacional, por força da cláusula nona do Convênio ICMS nº 93 de 2015 do CONFAZ, responsável pela regulamentação procedimental do novo ICMS. A disposição do CONFAZ apresentou violação aos artigos 146, III, alínea “d” e parágrafo único e 179 da Constituição Federal, que estabelecem tratamento diferencial e favorecido às micro e pequenas empresas, sendo que qualquer alteração nesse sentido deverá ser feita por lei complementar.

Outrossim, a nova sistemática viola o artigo 155, §2º, I da CF, que determina que o ICMS será imposto não cumulativo. A não cumulatividade se apresenta no ordenamento jurídico como princípio constitucional, e sua observância não é opcional. Assim, ao restringir o aproveitamento de créditos apenas à origem, o novo ICMS afrontou o princípio da não cumulatividade, motivo pelo qual não pode viver harmonicamente no sistema tributário.

Portanto, verifica-se que a sistemática adotada para o novo ICMS viola disposições constitucionais de tratamento diferenciado e favorecido as microempresas e empresas de pequeno porte, bem como mitiga a não cumulatividade, característica fundamental à incidência menos onerosa do imposto, que merece ser respeitada.

Desta maneira, mostrou-se mais pertinente a criação de um mecanismo capaz de reduzir a quantidade de obrigações acessórias atribuídas aos contribuintes, fazendo com que o Estado assumira a responsabilidade de repartição das receitas entre as unidades. Assim, o ideal seria a disponibilização de um sistema de integração de dados e de fácil acesso, que possa simplificar o recolhimento do ICMS, a ser feito em única guia pelo contribuinte, ressalvada a aplicação ampla da não cumulatividade e o respeito ao tratamento diferenciado das empresas optantes do Simples Nacional.

As alterações realizadas na redação do artigo 155, §2º, incisos VII e VIII da Constituição Federal de 1988, portanto, impactaram de forma negativa nas relações comerciais, ao passo que resultou na criação de deveres instrumentais excessivos e de difícil execução. Ademais, o procedimento de aplicação da emenda constitucional nº 87 de 2015, criado pelo CONFAZ, implica em violações constitucionais aos artigos 146, III, alínea “d”, parágrafo único; 155, §2º, I e 179 da Magna Carta.

Logo, o que se constata é que muito embora a Emenda Constitucional nº 87 de 2015, em termos legais, seja revestida de caráter constitucional, o seu texto abrangente possibilitou a criação de um procedimento de aplicação complexo e que viola os preceitos constitucionais, como o Convênio ICMS nº 93 de 2015 do CONFAZ, que merece ser excluído do ordenamento jurídico.

A redação legal atribuída à emenda torna viável a elaboração de um método de aplicação que, ao mesmo tempo em que possa efetivar os objetivos constitucionais, políticos e econômicos pretendidos, também seja capaz de não onerar demasiadamente o contribuinte, e proporcionar a simplificação do sistema.

À vista disso, torna-se imprescindível a adoção de mecanismos de simplificação do recolhimento do ICMS nas operações interestaduais, com a redução das obrigações acessórias impostas aos contribuintes, atribuindo ao Estado o dever de repartição do valor arrecadado entre as unidades federativas.

## REFERÊNCIAS

ALABARCE, Marcio Roberto; OLIVEIRA, Júlio de Maria de. **Direito Tributário. Tributação Empresarial**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. 2 ed. 4 triagem. São Paulo: Malheiros Editores. 2015.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

ARAÚJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. **Curso de Direito Constitucional**. 19 ed., São Paulo: Editora, Verbatim, 2015

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

BAHIA. **Lei 7.014**, de 04 de dezembro de 1996. Trata do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências. Disponível em: <[http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/DITRI/leis/leis\\_estaduais/legest\\_1996\\_7014\\_icmsco mnotas.pdf](http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/DITRI/leis/leis_estaduais/legest_1996_7014_icmsco mnotas.pdf)>. Acesso em: 20 out. 2016

\_\_\_\_\_. Secretária da Fazenda. **Transparência Bahia**. Disponível em: <<http://www.transparencia.ba.gov.br/Receita/>>. Acesso em: 05 nov. 2016.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. rev, atual e amp. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BECHO, Renato Lopes. Considerações sobre a obrigação tributária principal e acessória. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 230. São Paulo: Dialética, 2014.

BORGES, Daniela Lima de Andrade. A tributação como mecanismo para efetivação dos objetivos traçados pela Constituição Federal de 1988. **Teses da Faculdade Baiana de Direito**. Volume 3. Salvador: Faculdade Baiana de Direito, 2011.

BRASIL. Câmara Brasileira do Comércio Eletrônico. **Propostas de Mudanças do ICMS no E-commerce**. Disponível em: <<https://goo.gl/lfHEZN>>. Acesso em: 30 out. 2016.

\_\_\_\_\_. **Código Tributário Nacional**. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 30 abr. 2016.

\_\_\_\_\_. Confaz. **Protocolo 21**, de 1 de abril de 2011. Estabelece disciplina relacionada à exigência do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadoria ou bem a consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial no estabelecimento remetente. Disponível em: <[http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/ICMS/2011/pt021\\_11.htm](http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/ICMS/2011/pt021_11.htm)>. Acesso em: 05 out. 2016.

\_\_\_\_\_. Conselho Nacional das Indústrias. Perfil da Indústria nos Estados 2014. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/economia/os-estados-com-maior-pib-industrial-do-brasil/>>. Acesso em: 13 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS nº 93**, de 17 de setembro e 2015. Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv093\\_15](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv093_15)>. Acesso em: 12 nov. 16.

\_\_\_\_\_. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Arrecadação do ICMS - Valores Correntes – 2016**. Disponível em: <<http://www1.fazenda.gov.br/confaz/boletim/Valores.asp>>. Acesso em: 16 out. 2016.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/cf1988](http://www.planalto.gov.br/cf1988)>. Acesso em: 30 abr. 2016.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 6.038 de 2007**. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/decreto/d6038.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/decreto/d6038.htm)>. Acesso em: 28 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. **Emenda Constitucional nº 88**, de 01 de dezembro de 1965. Reforma do Sistema Tributário. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc\\_anterior1988/emc18-65.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm)>. Acesso em 16 out. 2016.

\_\_\_\_\_. **Emenda Constitucional nº 87**, 16 de abril de 2015. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc87.htm)>. Acesso em: 28 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. Fazenda Nacional. **Convênio nº 66 de 1988**. Dispõe sobre os sujeitos que serão considerados contribuintes do ICMS. Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1988/cv066\\_88](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1988/cv066_88)>. Acesso em: 28 abr. 2016.

\_\_\_\_\_. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Disponível em: <[http://www.ibge.gov.br/home/geociencias/cartografia/default\\_territ\\_area.shtm](http://www.ibge.gov.br/home/geociencias/cartografia/default_territ_area.shtm)>. Acesso em: 10 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. **Lei complementar nº 87 de 1996**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm)>. Acesso em: 30 abr. 2016.

BRASIL. **Lei complementar nº 123**, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm)>. Acesso em: 28 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **Parecer PGFN/CAT nº 1226/2015**. Elaborado por Ronaldo Affonso Nunes Lopes Baptista. Disponível em: <<https://goo.gl/bMM65N>>. Acesso em: 30 out. 2016.

\_\_\_\_\_. **Projeto de Emenda Constitucional n. 197**, de 10 de jul. 2012. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=551712>>. Acesso em: 06 out. 2016.

\_\_\_\_\_. **Resolução 22**, de 1989. Estabelece alíquotas do ICMS, nas operações e prestações interestaduais. Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaTextoIntegral.action?id=110144&norma=132875>>. Acesso em: 08 out. 2016.

\_\_\_\_\_. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE). **Carta PRESI nº 011**. Elaborada por Guilherme Afif Domingos. Disponível em: <<https://goo.gl/eXfE4I>>. Acesso em: 30 out. 2016

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.276. Recorrente: Governador do Estado de Mato Grosso. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, DJ 20 ago. 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6760771>>. Acesso em: 02 out. 2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.628. Recorrente: Confederação Nacional Do Comércio De Bens Serviços e Turismo - CNC. Recorrido: B2W - COMPANHIA GLOBAL DO VAREJO. Relator. Min. Luiz Fux. Brasília, DJ 17 set. 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7310046>>. Acesso em: 06 out. 2016.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 582461 – Proc. 3959485100. Recorrente: Jaguary Engenharia, Mineração e Comércio LTDA. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Min. Gilmar Mendes. Brasília, DJ 11 nov. 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2606882>>. Acesso em: 29 abr. 2016

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 96.801/RJ. Relator Min Rafael Mayer. Rio de Janeiro, DJ 18.06.1982. Disponível em:

<<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14689704/recurso-extraordinario-re-96801-rj>>. Acesso em: 10 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 680.089. Recorrente: Estado de Sergipe. Recorrido: B2W - COMPANHIA GLOBAL DO VAREJO. Relator. Min. Luiz Fux. Brasília, DJ 17 set. 2014. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25342128/recurso-extraordinario-re-680089-se-stf/inteiro-teor-159437345>>. Acesso em: 06 out. 2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal de Justiça. Súmula 166, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14 ago. 1996, DJ 23 ago. 1996, p. 29382. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/toc.jsp?livre=s%FAmula+166&&b=SUMU&thesa=JURIDICO#DOC2>>. Acesso em: 29 abr. 2016.

BRIGAGÃO, Gustavo. **Diferencial de alíquota de ICMS traz novas controvérsias**. Consultor Jurídico. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-dez-16/consultor-tributario-diferencial-aliquota-icms-traz-novas-controversias>>. Acesso em: 12 nov. 2016.

BRITO, Demes; PARISI, Fernanda Drummond. A incidência do ICMS na venda por Internet – Inconstitucionalidade do Protocolo ICMS nº 21 do Confaz. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: Síntese. Nº 100, Nov/dez 2014.

BRITO, Edvaldo. Natureza Jurídica Mercantil do ICMS. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS e a LC 87/96**. São Paulo: Dialética, 1997.

CAMARGO, Coriolano Almeida; PREDOLIM, **Emerson Alvarez**. **EC 87/15 – O que muda no ICMS para as vendas online**. Migalhas. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI220353,31047-EC+8715+O+que+muda+no+ICMS+para+as+vendas+online>> Acesso em: 06 out. 2016.

CARNEIRO, Rogério David. **Novo ICMS do e-commerce não vale para as empresas do Simples Nacional**. Conjur. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-dez-04/rogerio-carneiro-icms-commerce-nao-vale-simples>>. Acesso em: 06 out. 2016.

CALCIOLARI, Ricardo Pires. Aspectos jurídicos de guerra fiscal no Brasil. **Revista de Estudos Tributários**, n. 77. São Paulo: Revistas dos Tribunais, jan/fev 2011

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28 ed. rev., amp. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2012

\_\_\_\_\_. **ICMS**. 16 ed. rev e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

\_\_\_\_\_. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário. Linguagem e Método**. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2009.

\_\_\_\_\_. **Teoria na Norma Tributária**. 4 ed. São Paulo: Editora Max Limonad, 2002.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14 ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2014.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011

Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. **Petição Inicial na ADI 5.464**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=5464&processo=5464>>. Acesso em: 06 out. 2016.

CONTI; José Maurício. **Federalismo Fiscal e Fundos de Participação**. São Paulo, J. de Oliveira, 2001

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 3 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2013.

CUNHA JÚNIOR, Dirley. **Curso de Direito Constitucional**. 7 ed. rev, ampli e at. Salvador: Editora JusPodivm, 2013.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Aspectos da Substituição Tributária na Lei Complementar nº 87/96. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS e a LC 87/96**. São Paulo: Dialética, 1997.

Dicionário Online de Português. Disponível em: <<http://www.dicio.com.br/compensar/>>. Acesso em: 23 out. 2016.

E-COMMERCE. **O que é e-commerce?**. Disponível em: <<http://ecommercenews.com.br/o-que-e-e-commerce>> Acesso em: 21 mar. 2016

\_\_\_\_\_. **Novas regras do ICMS podem ter impacto de R\$ 5 bi no comércio eletrônico, estima ABComm**. Disponível em: <<https://www.ecommercebrasil.com.br/noticias/novas-regras-do-icms-podem-ter-impacto-de-r-5-bi-no-comercio-eletronico-estima-abcomm/>>. Acesso em: 30 out. 2016.

\_\_\_\_\_. **2ª Pesquisa Nacional do Varejo Online**. Disponível em: <[http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS\\_CHRONUS/bds/bds.nsf/7795e88474cdbf86f6669e3dc204d7a4/\\$File/5762.pdf](http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/7795e88474cdbf86f6669e3dc204d7a4/$File/5762.pdf)>. Acesso em 05 out. 2016.

EXAME. O que fazer para que o novo ICMS não acabe com seu negócio. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/pme/as-mudancas-no-icms-foram-aprovadas-e-agora/>>. Acesso em: 14 nov. 16.

FRANÇA, Vladimir da Rocha; CABRAL, Indhira de Almeida. A utilização de normas tributárias indutoras para concretização do princípio constitucional da redução das desigualdades sociais e regionais. *In*: MENDONÇA, Fabiano André de Souza;

FRANÇA, Vladimir da Rocha; XAVIER, Yanko Marcius de Alencar (Orgs.). **Regulação Econômica e proteção dos direitos humanos: um enfoque sob a óptica do direito econômico**. Fortaleza: Fundação Konrad Adenauer, 2008.

FIEP. **Empresários são quase unânimes contra tributos**. Disponível em: < <http://www.fiepr.org.br/sombradoimposto/FreeComponent14466content149835.shtml> >. Acesso em: 25 nov. 2016.

GAIL, Philippe André Rocha; BARRETO, Eduardo Monteiro Barreto. **Propostas de soluções para o acúmulo de saldo credor de ICMS**. Consultor Jurídico. Disponível: < <http://www.conjur.com.br/2015-mai-30/propostas-solucoes-acumulo-saldo-credor-icms> >. Acesso em: 13 nov. 2016.

GAMA; Tácio Lacerda. **Federação, autonomia financeira e competência tributária. É possível uma Federação sem repartição de competências tributárias?**. IBET. Disponível em: < [http://www.ibet.com.br/download/T%C3%A1cio%20Lacerda%20Gama\(2\).pdf](http://www.ibet.com.br/download/T%C3%A1cio%20Lacerda%20Gama(2).pdf) >. Acesso em: 05 nov. 2016.

G1. **Faturamento das vendas pela internet chega a R\$ 19,6 bi no 1º semestre**. Globo. Disponível em: < <http://g1.globo.com/economia/noticia/2016/09/faturamento-das-vendas-pela-internet-chega-r-196-bi-no-1-semester.html> >. Acesso em 05 out. 2016.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. A Guerra Fiscal. As Decisões do STF e seus Efeitos. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, ed. 18, 2014

HENRIQUE, Walter Carlos Cardoso. Responsabilidade do Fisco por excesso. Valor Econômico. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/legislacao/4504822/responsabilidade-do-fisco-por-excesso>>. Acesso em: 13 nov. 16.

KALUME, Célio Lopes. **ICMS DIDÁTICO**. Belo Horizonte: DelRey Editora, 2012.

KFOURI JR., Anis. **Curso de Direito Tributário**. 2 ed., São Paulo: Saraiva, 2012  
MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos Fundamentais do ICMS**. 2 ed. São Paulo: Dialética. 1999.

MAGGI, Blairo. Desenvolvimento Regional e Federalismo – Panorama atual e perspectivas. *In*: MENDES, Gilmar; CAMPOS, Cesar Cunha (Orgs.). **Federação e Guerra Fiscal**. Volume 3. São Paulo: FGV Projetos. Disponível em: <<http://www.idp.edu.br/docman/ebooks/1081-federacao-e-guerra-fiscal-1/file>>. Acesso em: 21 nov. 2016.

MARANHÃO. **Lei nº 7.799**, de 19 de dezembro de 2002. Dispõe sobre o Sistema Tributário do Estado do Maranhão. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/files?codigo=6881>>. Acesso em: 21 out. 2016.

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

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 34 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

\_\_\_\_\_. Proibição da Guerra Fiscal e a Redução das Desigualdades Regionais. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2014

\_\_\_\_\_. Fato Gerador da Obrigação Acessória. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 96. São Paulo: Dialética, 2003

\_\_\_\_\_. Proibição da Guerra Fiscal e a Redução das Desigualdades Regionais. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2014, p.

MARQUES, Thiago de Mattos. ICMS – Exigência do Imposto nas Operações Interestaduais Decorrentes de Vendas pela Internet, *In*: **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha. n. 188, 2011

MATTOS, Aroldo Gomes. **ICMS (Comentários à Legislação Nacional)**. São Paulo: Dialética, 2006.

MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda nº1 de 1969, tomo I**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969.

MEDEIROS, Alberto. Inconstitucionalidade de benefícios fiscais unilaterais em matéria de ICMS e segurança jurídica dos contribuintes. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha. n. 238, 2015

MELO, José Eduardo Soares de. ICMS – Guerra Fiscal – Operação interestadual e Direito a Crédito. Importações por Conta e Ordem. Resolução nº 31/2012 do Senado. Comércio Eletrônico. **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, ed. 16, 2014

\_\_\_\_\_. **ICMS: teoria e prática**. 11 ed. São Paulo: Dialética. 2009.

\_\_\_\_\_. **ICMS: Teoria e prática**. 12 ed. São Paulo: Dialética. 2012

MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 2 ed, rev. e amp. São Paulo: Noeses, 2012.

NEVES, Angela Vieira das. Emenda Constitucional nº 87/2015 e seus impactos no ordenamento jurídico tributário. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: Síntese, n 106. Nov/dez 2015.

OLIVEIRA, Júlio M. de; OLIVEIRA, Natália Mazieiro de. **A Emenda Constitucional nº 87/2015 e seus desdobramentos**. Disponível em: < <http://jota.uol.com.br/a-emenda-constitucional-no-872015-e-seus-desdobramentos>>. Acesso em 06 out. 2016.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 6 ed. rev., amp. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais LTDA, 2014  
PAULSEN, Leandro; DE MELO, José Eduardo Soares. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 8 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora LTDA, 2013.

PRIBERAM. Dicionário Priberam da Língua Portuguesa. Disponível em: <<http://www.priberam.pt/dlpo/website>>. Acesso em 28 abr. 2016.

PRICEWATERHOUSECOOPERS. Disponível em: <<https://www.pwc.com.br/pt/sala-de-imprensa/assets/release-paying-taxes-nov09.pdf>>. Acesso em: 14 nov. 16

PROFISSIONAL DE E-COMMERCE. **Brasil é o décimo melhor mercado de E-commerce do Mundo**. Profissional de e-commerce. Disponível em: <<http://www.profissionaldeecommerce.com.br/brasil-e-o-decimo-melhor-mercado-de-e-commerce-mundo/>>. Acesso em 05 out. 2016.

REDE BRASIL ATUAL. Disponível em: <<http://www.redebrasilatual.com.br/economia/2015/11/sudeste-e-sao-paulo-perdem-espaco-no-pib-brasileiro-977.html>>. Acesso em: 11 nov. 2016

REZENDE, Fernando. ICMS: Como era, o que mudou ao longo do tempo, perspectivas e novas mudanças. **Cadernos Fórum Fiscal**. 2009. n. 10. Disponível em: <[www.esat.fazenda.pr.gov.br](http://www.esat.fazenda.pr.gov.br)>. Acesso em: 30 abr. 2016.

SANTANA; Carlos Martins Marques de. O ICMS e o federalismo. In: PUTY, Cláudio (Org.). **Reforma Tributária. Competitividade, equidade e equilíbrio federativo**. Brasília: Edições Câmara, 2012. Disponível em: < <http://bd.camara.gov.br>>. Acesso em: 29 out. 2016.

SÃO PAULO. **Lei 6.371**, de 01 de março de 1989. Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. Disponível em: <[http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz\\_tributaria:vtribut](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut)>. Acesso em: 21 out. 2016

\_\_\_\_\_. Secretária da Fazenda. **Relatório de Receita Tributária do Estado de São Paulo**. Disponível em: < [http://www.fazenda.sp.gov.br/relatorio/2016/setembro/download/INTERNET\\_setembro16.pdf](http://www.fazenda.sp.gov.br/relatorio/2016/setembro/download/INTERNET_setembro16.pdf)>. Acesso em: 05 nov. 2016.

SIMONE, Diego Caldas Rivas de. Pela primeira vez, STF mantém benefício de ICMS até julgá-lo inconstitucional. Consultor Jurídico. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-mar-19/stf-mantem-beneficio-icms-julga-lo-inconstitucional>>. Acesso em: 19 nov. 2016.

TRÓCCOLI JÚNIOR, Henrique. O microssistema Tributário das Micro e Pequenas Empresas e os Reflexos da Emenda Constitucional nº 87, de 2015. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: Síntese, n 109. Maio/Junho 2016.

ZUINI, Priscila. ICMS: entenda o impacto da nova regra no seu e-commerce. Pequenas Empresas & Grandes Negócios. Disponível em: <<http://revistapegn.globo.com/Empreendedorismo/noticia/2016/01/icms-entenda-o-impacto-da-nova-regra-no-seu-e-commerce.html>>. Acesso em: 13 nov. 16.