

**CENTRO UNIVERSITÁRIO
“ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO” DE PRESIDENTE PRUDENTE**

CENTRO DE PÓS GRADUAÇÃO, PESQUISA E EXTENSÃO

**O ICMS E O COMÉRCIO ELETRÔNICO SOB A ÓTICA DA EMENDA
CONSTITUCIONAL Nº 87/2015**

Camila Berbert Braghin Decurcio

Presidente Prudente/SP
2016

**CENTRO UNIVERSITÁRIO
“ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO” DE PRESIDENTE PRUDENTE**

CENTRO DE PÓS GRADUAÇÃO, PESQUISA E EXTENSÃO

**O ICMS E O COMÉRCIO ELETRÔNICO SOB A ÓTICA DA EMENDA
CONSTITUCIONAL Nº 87/2015**

Camila Berbert Braghin Decurcio

Monografia apresentada como requisito parcial de Conclusão de Curso para obtenção do grau de Especialização em Direito Empresarial e Tributário, sob orientação da Ms. Ana Laura Teixeira Martelli Theodoro.

**O ICMS E O COMÉRCIO ELETRÔNICO SOB A ÓTICA DA EMENDA
CONSTITUCIONAL Nº 87/2015**

Trabalho de Curso aprovado como
requisito parcial para obtenção do grau de
Especialização em Direito Empresarial e
Tributário.

Ana Laura Teixeira Martelli Theodoro
Nome da Orientadora

Guilherme Prado Bohac de Haro
Nome do Examinador

Wilton Boigues Corbalan Tebar
Nome do Examinador

Presidente Prudente, 19 de Maio de 2016

*“Eu te desejo
Não parar tão cedo
Pois toda idade tem
Prazer e medo
E com os que erram
Feio e bastante
Que você consiga
Ser tolerante
Quando você ficar triste
Que seja por um dia
E não o ano inteiro
E que você descubra
Que rir é bom
Mas que rir de tudo
É desespero
Desejo
Que você tenha a quem amar
E quando estiver bem cansado
Ainda exista amor
Pra recomeçar
Pra recomeçar
Eu te desejo muitos amigos
Mas que em um
Você possa confiar
E que tenha até
Inimigos
Pra você não deixar
De duvidar
Eu desejo
Que você ganhe dinheiro
Pois é preciso
Viver também
E que você diga a ele
Pelo menos uma vez
Quem é mesmo
O dono de quem
Eu desejo
Que você tenha a quem amar
E quando estiver bem cansado
Ainda, exista amor
Pra recomeçar
Pra recomeçar
Pra recomeçar”*

Frejat

Dedico este trabalho aos meus irmãos,
sobrinhos e em especial aos meus pais
alicerce da minha vida, ao meu esposo
Jorge Danilo por toda paciência e a
Mariana Carvalho, pessoa cheia de luz.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente ao maior e único Arquiteto do Universo, Deus e ao meu anjo da guarda, por me discernir, me auxiliar em toda a jornada da minha vida, momentos bons, de aprendizado, de foco, determinação e superação.

Aos meus pais, meus irmãos, meus sobrinhos, meu esposo por toda compreensão, amor e carinho.

Aos meus amigos, agradeço de coração por tudo.

A banca examinadora Guilherme Prado Bohac de Haro e Wilton Boigues Corbalan Tebar, meu muito obrigada pela disposição de estarem presente.

Por último agradeço de coração a minha orientadora, Ana Laura, pelo tempo empenhando em ensinar-me.

RESUMO

Este trabalho tem por finalidade a análise da Emenda Constitucional 87/2015, que alterou a sistemática de cobrança do Imposto Sobre Circulação de Mercadoria e Serviços nos casos de operação interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS. De certa valia trouxe benefícios, mas por outro lado dificultou a vida dos contribuintes. Analisa-se o surgimento da *internet* e do comércio eletrônico, faz-se breve explanação do ICMS, relata o antes e depois da Emenda Constitucional 87/2015 e a sua regulamentação. No trabalho foi usado os métodos histórico, dedutivo e hipotético dedutivo, tendo em vista algumas divergências encontradas em sua regulamentação. Pretende-se com esse trabalho analisar e levar informação as pessoas que se interessam pelo ICMS, mais especificamente a Emenda Constitucional 87/2015.

Palavra Chave: Internet. Comércio Eletrônico. ICMS. Emenda Constitucional 87/2015.

ABSTRACT

This study aims at the analysis of the Constitutional Amendment 87/2015, which changed the systematic collection of the Tax on Circulation of Goods and Services in cases of interstate operation aimed at final consumers not ICMS taxpayers. A certain added value brought benefits, but otherwise difficult life of taxpayers. Analyzes the emergence of the Internet and e-commerce, it is brief explanation of the ICMS, reports before and after the Constitutional Amendment 87/2015 and its regulations. The study was used the historical, deductive and hypothetical deductive methods, considering some discrepancies found in its regulation. The aim of this work to analyze and take information that people are interested in the GST, specifically the Constitutional Amendment 87/2015.

Keyword: Internet. E-Commerce. ICMS. Constitutiona lAmendment 87/2015.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 BREVE HISTÓRIA DO COMÉRCIO ELETRÔNICO	11
2.1 História da Internet	11
2.2 Conceito Jurídico e Técnico	13
2.3 Surgimento da Internet no Brasil	14
2.4 Portaria Interministerial Nº 147/1995	15
2.5 Comércio Eletrônico	16
3 ICMS	23
3.1 Breve História do ICMS	23
3.2 ICMS e a Constituição Federal de 1998	27
3.3 Não Cumulatividade do ICMS	31
3.4 Sujeito Ativo	34
3.5 Sujeito Passivo	36
3.6 Fato Gerador e Incidência do ICMS	41
3.7 Base de Cálculo	45
3.8 Alíquotas	47
3.9 Operações Relativas a Circulação, Mercadoria, Prestação de Serviço e Bens Destinados a Uso e Consumo ou Ativo Fixo	50
3.10 Consumidor Final, Contribuinte de ICMS e Não Contribuinte de ICMS ...	54
4 EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015	55
4.1 Federalismo Fiscal	56
4.2 Desigualdades Regionais	66
4.3 Guerra Fiscal.com	70
4.4 Precedências a EC 87/2015	77
4.5 Protocolo ICMS 21/2011	79
4.6 Inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011	80
4.7 Advento da EC 87/2015	83
4.8 ADCT Nº 99	84
5 REGULAMENTAÇÃO DA EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015	87
5.1 Lei Complementar Nº 87 de 13 de Setembro de 1996	88
5.2 Lei 15.856 de 02 de Julho de 2015 altera a Lei 6.374 de 1989	100
5.3 Forma de Distribuição do ICMS	101
5.4 Substituição Tributária e a Emenda Constitucional 87/2015	104
5.5 Convenio Confaz 93/2015 e 153/2015	109
5.6 Simples Nacional e as Regras do Diferencial de Alíquota ao Consumidor Final Não Contribuinte	115
6 CONCLUSÃO	119

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	121
ANEXOS	125
Anexo A - Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5464	125

1 INTRODUÇÃO

O presente tema tem por discussão a Emenda Constitucional nº 87 de 16 de Abril de 2015, que muda a sistemática de cobrança do ICMS nas operações que destinem bem ou serviço a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, chama-se também operações interestaduais.

Sabe-se que a *Internet* surgiu com o militarismo nos Estados Unidos da América, depois se estendeu para as universidades e entidades, logo após os provedores de acesso a *Internet* passaram a fazer parte das empresas e lares.

Com a liberação da *Internet* a nível mundial, o que outrora era comercializado presencialmente ou fisicamente, passou a ser negociado, comprado e explorado pelas redes mundiais de computadores o que fez com que os Estados travassem uma guerra fiscal eletrônica por conta da arrecadação de ICMS.

O Imposto Sobre Circulação de Mercadoria e Serviço sempre foi o imposto mais complexo e polêmico do ordenamento jurídico brasileiro, visto que a legislação inerente a esse imposto requer muita atenção para a sua interpretação e prática, o que por muitas vezes ocasiona desentendimentos entre fisco e contribuinte, ou até mesmo entre os Estados arrecadadores do ICMS.

Com a chegada do comércio eletrônico e o aumento gritante das vendas através da *internet*, os Estados que menos arrecadavam ICMS, devido a própria regra constitucional antes do advento da EC nº 87/2015, sentiram-se injustiçados e por si só criaram o protocolo 21/2011 que posteriormente, foi declarado inconstitucional.

A Emenda Constitucional nº 87/2015 surgiu para tentar sanar as reclamações por parte dos Estados que menos arrecadam e para por fim a guerra fiscal eletrônica, talvez tenha sanado questão meramente arrecadatória dos Estados situados no Norte e Nordeste, mas de certo modo acabou por prejudicar as empresas.

Resta não só analisar questões arrecadatórias e políticas para declarar os problemas tributários resolvidos é necessário analisar um todo, a começar pelos princípios e Constituição Federal, aspectos regionais, sociais, econômicos de cada Estado.

Pesquisou-se doutrinas especializada em Direito Tributário, Comércio Eletrônico e Internet, Direito Civil, bem como legislações esparsas e a rede mundial de computadores e através desses materiais aplicou-se o método dedutivo e hipotético-dedutivo para o desenvolvimento deste trabalho e sua respectiva conclusão.

2 BREVE HISTÓRIA DO COMÉRCIO ELETRÔNICO

O surgimento da rede de computadores, deu-se por volta dos anos 60 nos Estados Unidos da América com finalidade meramente militar, porém os resultados foram tão apropriados e positivos que perceberam a utilidade da rede de computadores para pesquisadores de universidades e outras entidades.

No Brasil, alguns estudantes fizeram intercâmbio nos EUA, e ao retornar novamente para o país, sentiram dificuldade em concluir pesquisas, assim foi autorizado em nosso país os primeiros acessos a *Internet*, que depois, cresceu gradativamente e no ano de 1995 surgiu o primeiro provedor de *internet* pago, as pessoas pagavam um valor e podiam acessar de suas casas e trabalho essa rede de computadores, com isso o Brasil também criou regulamento para *internet*, mais especificamente a Portaria Interministerial nº 147/1995.

Com o avanço tecnológico, o comércio que antes estava limitado a um espaço geográfico e ao tempo, passa a ser ilimitado, visto que as pessoas podiam acessar a *internet* de qualquer parte do mundo e a qualquer momento; surge então o comércio eletrônico.

2.1 História da Internet

Conforme consta registrado em livros, percebe-se que o surgimento da rede de computadores apareceu ainda nos meados dos anos 60, seu precursor J. C. R. Licklider imaginou um emaranhado de computadores conectados através de uma rede global, assim era possível o acesso de qualquer outro lugar da rede. Segue o que afirma Celso Marcelo de Oliveira (2004, p. 33):

A primeira descrição documentada, cujo projeto poderia ser definido como uma rede de computadores foi uma série de memorandos escritos por J.C.R. Licklider, do MIT (*Massachusetts Institute of Technology*), em agosto de 1962, discutindo seu conceito de “Rede Galáctica”.

Mais tarde, no período que pode ser chamado de Guerra Fria, o governo Norte-Americano não queria perder o embate ideológico que existia entre a já extinta União Soviética e os EUA, por temer ataque dos seus adversários queriam

desenvolver algo que não deixasse vulnerável a comunicação no Pentágono, então o governo financiou o desenvolvimento da primeira rede operacional de computadores a qual foi chamada de *Arpanet* (*AdvancedResearchProjectsAgency Network*).

Assim:

A *internet* se originou de uma única rede chamada *Arpanet*. Esta foi criada em 1969 pelo Departamento de Defesa Norte-Americano, com o objetivo de promover o desenvolvimento na área militar. Os EUA pretendiam descentralizar os repositórios de informações de segurança nacional localizado em Washington para não correrem o risco de destruição de informações, já que elas estavam centralizadas (OLIVEIRA, 2004, p. 34).

Nota-se que inicialmente a *Arpanet* tinha uso exclusivo, para distribuir as informações nas instituições norte-americanas, porém constatou-se diversas positivities com as pesquisas alcançadas na área militar, de acordo com Celso Marcelo de Oliveira (2004, p. 37):

Em vista dos benefícios de pesquisa militar, observou-se que esta tecnologia poderia se estender a uma ampla gama de conhecimentos, atraindo assim a atenção dos pesquisadores ligados a outras áreas. Várias outras redes se conectaram com a *Arpanet*, promovendo o crescimento desta.

Segundo entendimento, a rede que precedeu a *Internet* foi justamente a *Arpanet*, como já dito seu objetivo era de cunho militar. Dessa forma:

A rede predecessora da *Internet* era denominada *Arpanet*. Segundo rumores, a *Arpanet* foi desenvolvida em 1969 pelo Departamento de Defesa dos Estados Unidos para testar tecnologias, levando em conta a hipótese de uma guerra termonuclear global (FINKELSTEIN, 2011 p. 23).

O resultado se tornou tão positivo que os meios acadêmicos começaram a usar a *Arpanet* para fazer pesquisas, veja-se, portanto que no início do surgimento das redes o seu uso era único e exclusivo para fins de pesquisa não tinha como objetivo a exploração comercial, é o que relata Maria Eugênia Finkelstrein (2011, p. 24) “No início da década de 1980, a *Arpa* iniciou a integração

das redes de computadores dos outros centros de pesquisa à *Arpanet*. Assim, várias universidades conectaram-se à *Arpanet*.”

A *Milnet* (*Military Network*) foi uma expansão da *Arpanet*, houve a separação e nesta nova fase a *Milnet* cuidava das informações militares dos EUA, em seguida ambas se tornaram a *Internet*. É o que alude Celso Marcelo de Oliveira (2004, p. 37) “devido a este crescimento, o Departamento de Defesa Norte-Americano formou uma rede própria, chamada *Milnet*, separando-se da original *Arpanet*. Ambas, então, passaram a ser conhecidas como *Darpa Internet*, hoje *Internet*.”

O que outrora tinha cunho militar e acadêmico e era voltado para pesquisas, ganhou destaque mundial e os serviços variados tais como comércio passou a fazer parte da rede que antigamente era mais restrita. “A partir de 1993, a *Internet* deixou de ter uma natureza apenas acadêmica e passou a ser explorada comercialmente, em âmbito mundial, também para fornecimento de serviços diversos (FINKELSTREIN, 2011, p. 24).”

Avalia-se que o surgimento e crescimento da rede de computadores foi algo lento, porém, foi de grande importância para cada momento histórico, inicialmente se restringiu ao uso militar e acadêmico e mais tarde foi reconhecida mundialmente e a exploração comercial e outros tipos de serviço ganharam notoriedade.

2.2 Conceito Jurídico e Técnico

O termo conceito tem sua origem no Latim “*conceptus*”, quer dizer que pode-se formular uma ideia ou juízo sobre algo ou alguém, ou seja, qual é seu significado; analisa-se, portanto, o que alguns doutrinadores definem como *Internet* no contexto jurídico e técnico. De acordo com Henrique Gandelman (2006, p. 310), a *Internet* é “uma vasta coleção de grandes e pequenos computadores interligados em redes que se estendem pelo mundo inteiro”.

A *Internet* é uma rede de computadores que está espalhada por todo o planeta permutando mensagens com diversos tipos de usuários. Segue o conceito de *internet* de acordo com Celso Marcelo Oliveira (2004, p. 44) “um ambiente vivo, um lugar onde as sociedades, as comunidades e as instituições possam crescer, a

estrutura emerge das ações individuais em vez de originar-se de alguma autoridade ou governo central”.

Em uma conceituação mais técnica, segue a definição de Celso Marcelo de Oliveira (2004, p. 78):

Internet: nome genérico que designa o conjunto o conjunto de redes, os meios de transmissão e comutação, roteadores, equipamentos e protocolos necessários à comunicação entre computadores, bem como o *software* e os dados contidos nestes computadores.

Constata-se, portanto, que a conceituação de *Internet* é algo amplo, porém são formulações interligadas e que se completam. Assim, a *Internet* é um sistema global de redes associadas, usando protocolos para conectar usuários do mundo.

2.3 Surgimento da Internet no Brasil

O surgimento da *Internet* no país datou-se de 1988, inicialmente o seu uso era restrito, mais tarde foi autorizado o uso através da comercialização de provedores. É o que menciona o texto a seguir:

No Brasil, a *Internet* chegou em 1988, sendo inicialmente restrita a universidades e centros de pesquisa, até que a Portaria nº 295 de 20/07/1995, possibilitou às empresas denominadas “provedores de acesso” comercializar o acesso à *Internet* (OLIVEIRA, 2004, p. 53).

No ano de 1988, graças a Fundação de Amparo à Pesquisa de São Paulo (Fapesp) a *Internet* foi introduzida no Brasil. “A necessidade de utilizar a *internet* foi apresentada pelos bolsistas da Fapesp, que retornavam de cursos nos Estados Unidos e sentiam falta do intercambio mantido no exterior com outras instituições científicas (FIKELSTEIN, 2011, p. 24).

Devido às necessidades dos bolsistas da Fundação de Amparo à Pesquisa no Estado de São Paulo, que estiveram estudando nos EUA e sentiram falta do acesso a rede, foi solicitado e concedido o acesso a *Internet* no Brasil, segue os expores de Maria Eugênia Finkelstein (2011, p. 25):

Em 1989, a linha da Fapesp utilizou a *Bitnet – Becauseis Time to Network*, que permitia apenas a retirada de arquivos e correio eletrônico. Em 1991, uma linha internacional foi conectada à Fapesp para que fosse liberado o acesso à *Internet* a instituições educacionais, fundações de pesquisa, entidades sem fins lucrativos e órgãos governamentais.

Mais tarde, foi autorizado o acesso a *Internet* as instituições não governamentais, desta forma o acesso a rede não estava mais vinculado apenas a organizações governamentais, segue:

Em 1992, durante a ECO-92, o Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas (Ibase), com sede no Rio de Janeiro, firmou um convênio com a Associação para o Progresso das Comunicações, para dar espaço às organizações não governamentais brasileiras na rede. O convênio foi alterado em 1992, com a criação da Rede Nacional de Ensino e Pesquisa (RNP) pelo Ministério da Ciência e Tecnologia. A RNP organizou o acesso à *Internet*, criando uma estrutura física, estabelecendo pontos de presença nas capitais e operando no País (FINKELSTEIN, 2011, p. 25).

Conseqüentemente e no ano de 1995 surgia no Brasil, o provedor de acesso privado, assim as pessoas pagavam um valor e tinha acesso a rede de *Internet* no país, menciona Maria Eugênia Finkelstein (2011, p. 25), “Uma portaria conjunta do Ministério das Comunicações e Ministério da Ciência e Tecnologia, publicada em maio de 1995, criou a figura do provedor de acesso privado, liberando a operação comercial da Rede no Brasil. ”

Para fins de registro e conhecimento no mês de maio de 1995 surgia no Brasil o primeiro site comercial, segue os dizeres de Maria Eugênia Finkelstein (2011, p. 25) “No dia 25 de maio de 1995, o Bradesco lançou o primeiro *site.com.br*. Nascia a *Internet* comercial em nosso país. ”

Inicialmente o papel da rede de computadores tinha como objetivo as pesquisas nas universidades e organizações governamentais, depois o seu uso deixou de ser restrito e foi autorizado o acesso a *Internet* as organizações não governamentais, com esse advento em seguida nascia o provedor de acesso privado, assim todas as pessoas puderam ter acesso a *Internet* no Brasil.

2.4 Portaria Interministerial Nº 147/1995

O Comitê Gestor de Internet no Brasil estabelece diretrizes estratégicas que estão relacionadas com o uso e o aperfeiçoamento da *Internet* no Brasil, registros de domínio, alocações de IP e administração ao domínio “.br”. Também estuda e pesquisa a *Internet*, dando-lhes manutenção, qualidade técnica e novidades para a rede, é o que demonstra o Decreto nº 4.829 de 3 de setembro de 2003. Observa-se os ensinamentos de Gustavo Testa Corrêa (2000, p. 17):

Com o objetivo de tornar efetiva a participação da sociedade nas decisões sobre a implantação, administração e uso da internet, o Ministério das Comunicações e o Ministério da Ciência e Tecnologia, em nota conjunta de maio de 1995, optaram pela constituição de um Comitê Gestor Internet, com a participação de entidades operadoras e gestoras de espinhas dorsais, de representantes de provedores de acesso ou de informação, de representantes dos usuários e da comunidade acadêmica. Atualmente tal comitê é uma realidade, tendo por principais atribuições:

- 1) fomentar o desenvolvimento de serviços ligados à Internet no Brasil;
- 2) recomendar padrões e procedimentos técnicos e operacionais para a Internet no País;
- 3) coordenar a atribuição de endereços na Internet, o registro de nomes de domínios e a interconexão de espinhas dorsais;
- 4) coletar, organizar e disseminar informações sobre os serviços ligados à Internet.

A responsabilidade do Comitê Gestor de *Internet* no Brasil abrange a implantação de um código de ética para *Internet* no Brasil, adotar padrões internacionais de DNS, manutenção, registro e arquivamento de dados de conexão, manuais de orientação para usuários e etc.. Assim informa:

O Comitê Gestor de *Internet* é quem fornece, entre outros documentos, as Recomendações para o Desenvolvimento e Operação da Internet no Brasil, que tratam de forma bem abrangente dos assuntos envolvendo a normatização técnica e administrativa da rede (OLIVEIRA, 2004, p. 56).

Avalia-se que o Comitê Gestor de *Internet* no Brasil foi criado para dar efetividade na participação da sociedade nas questões referente a implantação, uso da *Internet*, administração e a formulação de alicerces para o desenvolvimento da rede de computadores em nosso país.

2.5 Comércio Eletrônico

Sabe-se que o comércio teve um grande desenvolvimento nas civilizações mais antigas, os fenícios desenvolviam atividades comerciais, técnicas de navegação marítima e assim era possível realizar negócios com muitos povos e em vários lugares por onde navegavam. “O comércio existe desde a Idade Antiga. Povos antigos, como os fenícios, destacaram-se no exercício dessa atividade” (RAMOS, 2010, p. 27).

Na idade média o comércio progredia incessantemente, todas as tribos e pessoas passavam a desfrutar do comércio. “Durante a Idade Média, todavia, o comércio já atingira um estágio mais avançado, e não era mais uma característica de apenas alguns povos, mas de todos eles” (RAMOS, 2010, p. 28).

As corporações de ofício também surgiram na Idade Média, era, portanto uma associação de pessoas qualificadas para trabalhar em uma determinada cargo, segue os dizeres de André Luiz Santa Ramos (2010, p. 29) “Surgem nesse cenário as Corporações de Ofício, que logo assumiram relevante papel na sociedade da época, conseguindo obter, inclusive, uma certa autonomia em relação à nobreza feudal.”

Cada grupo tinha autonomia para estabelecer suas próprias regras, havia regras para ingresso na profissão, preços e etc. “Cada Corporação tinha seus próprios usos e costumes, e os aplicava, através de cônsules eleitos pelos próprios associados, para reger as relações entre os seus membros” (RAMOS, 2010, p. 29).

Lentamente o comércio que outrora tinha a característica de itinerante, passou a se estabelecer em local fixo e físico, cresceram em quantidade e desta forma ganhavam nova forma.

Segue o que diz Tarcísio Teixeira (2014, 37):

Aos poucos o comércio foi se fixando fisicamente, normalmente nas praças das cidades (comércio estável), adicionado ao comércio ambulante (de rua). Mais tarde, em muitas localidades, os estabelecimentos físicos tornaram-se predominantes; entretanto, ainda hoje, em alguns países (como da África e da Ásia) o comerciante nômade desempenha um papel extremamente relevante. Também gradualmente a venda de bens a granel (soltos) foi crescendo, mas somente com o desenvolvimento da venda por atacado é que a atividade do comerciante passou a ser tida como uma profissão.

Todo comércio tem como objetivo o lucro, através dos bens que são produzidos e vendidos para aqueles que o consomem, desta forma pode-se dizer que o comércio está amparado pela atividade comercial, veja:

Atividade comercial pode ser entendida como qualquer atividade que tenha por finalidade o lucro, isto é, desde a atividade extrativa de matéria-prima, a indústria, o comércio e a prestação de serviços. Logo, atividade comercial é uma expressão mais ampla do que comércio, pois inclui qualquer atividade de prestação de serviços, que também faz parte do escopo do Direito Empresarial (TEIXEIRA 2014, p. 66). (Grifo do original)

Quando menciona-se que o estabelecimento está situado na rua e número tal, cidade e etc., afirma-se que existe um ponto, ou seja, o estabelecimento está localizado materialmente em determinado local. Salienta Tarcísio Teixeira (2014, p. 155) “Ponto ou ponto empresarial é a localização física do estabelecimento, que é valorizado pelo deslocamento efetuado dos clientes desde a saída de um local até a chegada nele para realizarem suas compras.”

Ao agregar valor em razão dos bens corpóreos e incorpóreos, o comércio passa a ter o denominado fundo de comércio, ou seja, é uma monta adquirida pelo desenvolvimento da atividade empresarial, veja o que destaca Tarcísio Teixeira (2014, 37):

Esse valor adquirido pelo ponto, em razão do desenvolvimento da atividade empresarial e pelo passar do tempo, também é chamado **fundo de comércio** (ou fundo empresarial). Assim, fundo de comércio significa o resultado da atividade do empresário, que com o decorrer do tempo agrega valor econômico ao local onde está estabelecido.

Nos primórdios o comércio acontecia através de feiras e caravanas, uma peculiaridade marcante era a locomoção do mesmo, depois passou a ter lugar físico fixo e hoje, na era da tecnologia passa-se a ter também o comércio virtual. Explica Tarcísio Teixeira (2014, p. 155) “Recentemente surgiu o estabelecimento virtual, que é um local não físico para onde os clientes também se dirigem (não por deslocamento físico, mas, sim, por deslocamento virtual) em busca de negócios.”

Com o surgimento da *Internet* em todo o mundo, desabrochou-se um novo processo da globalização, surgindo então um mercado mundialmente virtual.

Define Flávia de Vasconcellos Lanari (2005, p. 79):

A expressão comércio eletrônico é utilizado para se referir à utilização combinada e otimizada das novas tecnologias de comunicação disponíveis, principalmente as redes de computadores, para aplicação empresarial e desenvolvimento do comércio, pela facilitação das transações que envolvem a produção, distribuição, venda e entrega de bens e serviços no mercado.

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

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

I – realização de negócios através da rede internet;

II – a realização de compras on-line;

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

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

V – a utilização da internet como canal mundial de distribuição de bens e serviços (EMERENCIANO, 2003, p. 59).

O comércio eletrônico é conhecido popularmente como o meio onde se realizam transações através de computadores conectados a uma rede conhecida como *Internet*, vide o que ensina Guilherme Zezaroti (2005, p. 23):

Popularmente, o termo comércio eletrônico é empregado em contraposição ao comércio tradicional, que é aquele realizado sem a intervenção de equipamentos eletrônicos. Na segunda categoria, enquadra-se a venda que é realizada a partir do envio de correspondência pelo correio (excluído o chamando correio eletrônico).

As interpretações de comércio eletrônico são vastas, incluindo qualquer negociação que ambas as partes relacionam-se virtualmente e não da maneira tradicional. Eletronicamente pode-se realizar pagamentos, trocar ideias, contatar clientes e etc, segue:

Eletrônico é um adjetivo relacionado com a emissão, o comportamento e os efeitos dos elétrons, que são as cargas elementares negativas da eletricidade. O comércio eletrônico não está relacionado com a utilização de aparelhos eletrônicos (v.g., a máquina de escrever elétrica ou o aparelho de fax), porque esse é um aspecto extrínseco à transação comercial realizada entre fornecedor e o consumidor, assim como a colocação à disposição dos

fornecedores e consumidores de meios para a realização do comércio eletrônico, como cabos telefônicos, ondas de rádio e *software* específicos, também é um aspecto extrínseco ao comércio eletrônico (ZEZAROTI, 2005. P. 29).

Caracteriza-se como negócio jurídico a troca de mensagens entre o fornecedor ou empresa e entre o consumidor ou usuário final para negociação e conseqüentemente o fornecimento da mercadoria ou serviço, a entrega pouco importa se será realizada fisicamente ou virtualmente. Ilustra Guilherme Zezaroti (2005, p. 29):

Considerando que a *Internet* é a rede mais conhecida para trocas de mensagens carregadas por elétrons, ela é o meio mais conhecido do comércio eletrônico. Ou seja, a rede mundial de computadores é um meio de realização das transações, quer seja o bem entregue pela própria rede, de forma digitalizada, quer a entrega seja feita por meios não-eletrônicos.

Sem dúvidas, a *Internet* apresenta várias faces e o que mais despertou o interesse dos governos e agentes econômicos foi o comércio eletrônico. Definindo tecnicamente a palavra comércio eletrônico na área tributária poder-se-ia dizer que o comércio está ligado ao meio de comunicação e para tanto não importaria o caráter mercantil da comunicação, bastando apenas a comunicabilidade entre as partes, resumidamente, o comércio seria a troca de dados, a conversação. Já palavra eletrônico é o meio pelo qual o comércio é realizado. É o que aclara o texto:

De uma perspectiva estritamente técnica, pode-se tomar o termo “comércio eletrônico”, para o que ao estudo do Direito Tributário interessa de distintas perspectivas. De uma perspectiva amplíssima ou de comunicação, não se fazendo distinção em torno ao conteúdo ou natureza da informação objeto da transmissão, o que importará não será o caráter mercantil da comunicação, mas simplesmente o fato de haver essa comunicação entre distintos indivíduos. O termo “comércio” seria considerado somente em sua variante de dinamismo, onde o movimento ou o intercâmbio de dados se sobrepõe à substância ou a natureza da informação que é transmitida. Por outro lado, o qualificativo “eletrônico” define o modo, o meio ou o ambiente no qual dito comércio é levado a cabo. Assim, tanto uma operação de compra e venda como o envio de mensagens ou as atividades de entretenimento em rede, assumiriam uma mesma dimensão significativa sem qualquer distinção entre elas (PORTELLA, 2007, p. 40).

Entende-se como comércio eletrônico a realização de compra e venda com caráter pecuniário, segue o que corrobora André (2007, p. 41) “É a capacidade

para comprar e vender – entendidos estes verbos nas suas formas amplíssimas e incluídas todas as operações de caráter oneroso.”

Existem entendimentos diferenciados, quanto à definição de comércio eletrônico, alguns defendem que somente se considera negócio mercantil aquele que é realizado na *Internet* e sua entrega também deve circular pela rede (programas de computador, musica, conteúdo de um livro e etc), outros têm entendimento que basta somente o fato da realização do negócio mercantil ser virtual se caracteriza comércio eletrônico, pouco importando se a sua entrega será transferida de uma máquina para a outra ou se realizara fisicamente. É o que relata Maria Eugênia Finkelstein (2011, p. 37):

Alguns o definem como uma forma de EDI (*Electronic Data Interchange*), ou seja, uma troca de dados por computadores e outros equipamentos eletrônicos sem que se recorra à produção de um suporte de papel. Outros, como a venda de quaisquer produtos ou serviços mediante a utilização da *Internet*.

O comércio eletrônico é modalidade de negócio mercantil realizado virtualmente na qual suas informações e ajuste são feitos por meio eletrônico, a *Internet*. Esclarece Maria Eugênia Finkelstein (2011, p. 37) “O comércio eletrônico nada mais é do que uma modalidade de compra a distância, na qual são recebidas e transmitidas informações por meio eletrônico.”

Existe duas espécies de comércio eletrônico, elas são conhecidas por uma sigla inglês *B2B* (*business to business*) e *B2C* (*busines to consurmerns*), afirma Flávia de Vasconcellos Lanari (2005, p. 80) “o *B2B* diz respeito às transações realizadas entre empresas (negocio a negócio), ao passo que o *B2C* refere-se ao mercado tradicionalmente designado de varejista, em que consumidores são pessoas físicas (negocio a consumidor).”

É simples entender o porquê dessa explosão cibernética, é totalmente prático, pois esse meio permite contato direto entre os vendedores e compradores independentemente da sua localização geográfica, o interessado pela compra também pode pesquisar preços e também tem a comodidade de não sair da sua casa ou trabalho, basta ter um desktop conectado a rede ou um dispositivo móvel, é o que explana o texto:

Nesse novo contexto, o comércio eletrônico, ao acolher transações inteiramente na rede e facilitar o comércio tradicional, rompeu fronteiras e criou um novo conceito de mobilidade. Oferta e consumo não mais esbarram na geografia ou no tempo (LANARI, 2005, p. 83).

Constata-se que o surgimento da *Internet* contribuiu significativamente para uma nova etapa da globalização e logo o surgimento do comércio eletrônico fez nascer novo fato jurídico, e assim manifestaram-se discussões e modificação do cenário jurídico na sociedade.

3 ICMS

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços é tido por muitos como o imposto mais complicado do ordenamento jurídico, suas normas são complexas e por esse motivo exige muita atenção para interpretação e prática.

O ICMS era um imposto que incidia sobre a circulação de mercadoria e serviço e tinha seus parâmetros fundamentados no IVC (Imposto de Vendas e Consignação) que tinha como característica a cumulatividade, depois de algumas alterações surge o ICM não cumulatividade e atualmente tem-se o ICMS.

Neste capítulo, será abordado sucintamente o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, ao que será tratado os tópicos mais importante para o estudo e enfoque deste trabalho.

3.1 Breve História do ICMS

Na pré-história o homem vivia entre animais, não havia interesse e disputas, o homem tinha que medir forças contra os animais, se proteger do frio e caçar para saciar a fome. O próprio homem sentiu necessidade de agrupamento e consequentemente a união os fortaleciam contra os inimigos, assim, passaram a ter posse de terras, da caça e plantações, esses objetos passaram a ser apostados fazendo eclodir as guerras, os vencidos e vencedores. Vide o que menciona Osvaldo Santos de Carvalho (2013, p. 116):

Na Antiguidade, antes da criação da própria moeda, os povos vencedores cobravam uma espécie de exação dos povos vencidos ao final de uma guerra entre tribos ou entre povos, algo que hoje poderíamos chamar de um tributo de guerra. Essa cobrança era paga com bens materiais e com o trabalho, numa espécie de indenização ou compensação devida pelo voto vencido, o que transformava seus integrantes em escravos.

Na Idade Média, os senhores feudais tinham autoridade para designar as leis que organizava o convívio nas suas terras, desta forma os proprietários das terras cediam a terra para os servos em troca de serviços e tributos, assim leciona Osvaldo Santos de Carvalho (2013, p. 116) “na Idade Média, o imposto sobre venda ressurgiu sob diversas modalidades, onerando determinadas operações com

comercialização de bens ou prestação de serviço, tais como sobre o sal, bebidas, tintura etc.”

Com o surgimento da primeira guerra mundial no ano de 1914, também surge na União Europeia o IVA, primeiro imposto que incidiu sobre as despesas e consumo a tributação era feita sobre o valor acrescido nas transações efetuadas pelo contribuinte. É o que menciona Osvaldo Santos de Carvalho (2013, p. 117) “mas é a eclosão da Primeira Guerra Mundial que marca efetivamente o aparecimento dos impostos sobre consumo. Norte-americanos, alemães, e franceses disputam a primazia da criação de um *imposto de valor agregado* (IVA).”

No Brasil o ICMS passou por várias mudanças, inicialmente o imposto sobre consumo era classificado como plurifásico, ou seja, sua incidência estava presente em todo o ciclo do consumo, começava na indústria e findava-se com o consumidor final, o primeiro tributo com essa finalidade teve o nome de IVM e logo em seguida surgiu o IVC, veja o que diz Osvaldo Santos de Carvalho (2013, p. 119):

No Brasil historicamente, temos o registro inicialmente da adoção de um modelo plurifásico de tributação sobre as vendas no varejo, porém, com incidência cumulativa. Primeiro com o *imposto sobre vendas mercantis* – IVM (de 1922 a 1936), e, depois, com o *imposto sobre vendas e consignações* – IVC (de 1936 a 1965).

Com a Emenda Constitucional 18 de 01 de dezembro de 1965 surgiu o ICM – Imposto sobre Circulação de Mercadorias, a grande diferença entre o ICM e os impostos anteriores é que este não apresentava a modalidade de cumulatividade e o seu cálculo se dava através do valor agregado, ou seja, a diferença entre a operação anterior e a posterior. Com a promulgação da Constituição de 1988 surgiu o ICMS. Aclara Osvaldo Santos de Carvalho (2013, p. 119) “na sequência, com a reforma do sistema tributário brasileiro em 1965, o IVC foi substituído inicialmente pelo antigo ICM (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadoria) e depois, em 1988, pelo atual ICMS não cumulativo.”

A Constituição Federal dispõe em seu Art. 155, II o seguinte texto legal:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

O ICMS é o imposto mais complexo do ordenamento jurídico brasileiro, e o mais pormenorizado também, ele é criado pela Constituição Federal, passando por Lei Complementar, Resoluções do Senado, Confaz, Leis Estatais e etc. Hoje a lei que disciplina o ICMS é a nº 87/96 também conhecida como Lei Kandir. Segundo Leandro Paulsen (2014, s.p.):

O ICMS é um dos impostos mais complexos do sistema tributário brasileiro. Sua legislação é extensa, começando pelo art. 155, inciso II e seus longos §§ 2º a 5º, passando por Resoluções do Senado que estabelecem alíquotas máximas e mínimas para determinadas situações, seguindo com a intermediação de lei complementar que uniformiza diversos pontos do seu regime jurídico (art. 155, § 2º, XII, da CF, LC 87/96) e envolvendo também convênios entre os estados (Convênios CONFAZ) que especificam os benefícios fiscais que podem ser concedidos.

O ICMS é imposto que incide sobre várias modalidades econômica de acordo com o próprio art. 155, II da Constituição Federal, veja o que informa Leandro Paulsen (2014, s.p.):

Cabe-nos ter em conta, em primeiro lugar, que temos diversas bases econômicas sob o mesmo título e, por vezes, com fundamento constitucional próprio:

- operações de circulação de mercadorias;
- operações mistas de circulação de mercadorias e prestações de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
- prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal;
- prestações de serviços de comunicação;
- importação de bens e mercadorias;
- importação de serviços.

Frisa-se também que deve ser distinguida as diferenças entre operação, circulação e mercadoria. A primeira pode-se dizer que tratar de negócios jurídicos, a segunda a transferência da titularidade e a mercadoria são os objetos de comércio. Não pode-se confundir os bens destinados a uso e consumo, ativo fixo e produto final, o primeiro e segundo não estão ligados diretamente com a atividade empresarial e são utilizados para o apoio administrativo, comercial e operacional podendo ou não fazer parte do patrimônio empresarial, o terceiro está relacionado diretamente com a atividade da empresa, tem a finalidade de venda ou revenda. O legislador com intuito de arrecadar mais aos cofres públicos também decidiu pela

incidência nas mercadorias de consumo ou ativo fixo é o que ensina Leandro Paulsen (2014, s.p.):

Importa considerar, ainda, que mercadorias não são quaisquer produtos ou bens, mas apenas aqueles que constituem objeto de uma atividade econômica habitual e com finalidade lucrativa consistente na venda de produtos, não se confundindo com a alienação eventual de um bem por pessoa física ou mesmo por pessoa jurídica cuja atividade econômica seja de outra natureza.

A não cumulatividade surgiu no ordenamento jurídico na Reforma Tributária de 1965 e seu principal objetivo foi afastar a cumulatividade do ICMS e do IPI. Fala-se em não cumulatividade quando o imposto for devido e pode ser compensando em cada operação que incidir, por exemplo, ICMS. Segundo Leandro Paulsen (2014, s.p.):

A Constituição dispõe que o ICMS será “não cumulativo” e que “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”, nos termos do art. 155, § 2º, I e III, da CF. A não cumulatividade, portanto, é obrigatória; já a seletividade é facultativa, mas, uma vez adotada, tem de implicar alíquotas diferenciadas conforme o critério da essencialidade da operação tributada.

Sabe-se que as operações de mercadoria podem acontecer internamente em cada Estado ou entre Estados distintos, desta forma também são definidas alíquotas internas e interestaduais para as operações. De acordo com Leandro Paulsen (2014, s.p.) “as operações de circulação de mercadorias podem ocorrer no âmbito interno de cada Estado ou entre diferentes Estados, sendo as últimas chamadas operações interestaduais.”

Referente às alíquotas impostas segue os ensinamentos de Leandro Paulsen (2014, s.p.):

Quanto às alíquotas, as interestaduais são estabelecidas por Resolução do Senado, ficando, como já referido, em 7% ou 12%^{508/714} conforme a origem e o destino, e em 4% quando a operação diz respeito a produtos importados. As alíquotas internas são fixadas pelos Estados, normalmente no patamar de 17% ou de 18% para a circulação de mercadorias, à exceção de alguns produtos para os quais se estabelece alíquota menor em razão da sua essencialidade. A alíquota incidente sobre energia elétrica e comunicações normalmente é de 25%.

Percebe-se então que os impostos são conhecidos desde a antiguidade e o ICMS teve várias facetas até a sua atual constituição, trata-se de imposto complexo e sua aplicação está voltada para o que frisa o art. 155, II da Constituição Federal e atualmente trata-se do imposto com maior arrecadação nos Estados.

3.2 ICMS e a Constituição Federal de 1998

Antes mesmo do advento do ICMS e depois do movimento militar de 1964 o ICM que era classificado como um imposto geral para as circulações de mercadoria e serviços e com caráter da não cumulatividade foi um imposto espelhando no modelo francês, entretanto a primeira consideração a tecer é que o Brasil é um país subdesenvolvido, e ideologicamente o objetivo era criar um imposto com alíquotas uniformes e neutralidade tributária, porém, desde o surgimento do referido imposto até os dias atuais com o ICMS, passa-se a ter teoricamente um imposto fantasioso e com aplicabilidade complexa.

Destarte, segue o entendimento abaixo:

Desde a Emenda nº 18/65 à Constituição de 46, após o movimento militar de 1964, quando se intentou, simultaneamente, a racionalização do sistema tributário (Emenda nº 18) e a codificação do Direito Tributário (CTN), que o ICM, agora ICMS, vem se apresentando como um imposto problemático, tomado de enfermidades descaracterizantes. À época do movimento militar de 1964, receptivo às críticas dos juristas e economistas que viam no imposto sobre vendas e consignações dos estados (IVC) um tributo avelhantado, “em cascata”, propiciador de inflação, verticalizador da atividade econômica, impeditivo do desenvolvimento da Federação e tecnicamente incorreto, resolveu-se substituí-lo por um imposto “não cumulativo” que tivesse como fatos jurídicos não mais “negócios jurídicos”, mas a realidade econômica das operações promotoras da circulação de mercadorias e serviços, no país, como um todo. Destarte, surge o ICM, não cumulativo, em lugar do IVC cumulativo. A ideia era tomar como modelo os impostos europeus sobre valores agregados ou acrescidos, incidentes sobre bens e serviços de expressão econômica, os chamados IVAs. (*La taxe surlavaleurajoutée, imposta sul valore aggiunto, impuesto sobre el valor añedido.*) Duas aporias se apresentaram então. A primeira, a realidade de que tais impostos, nos países europeus, davam-se em nações de organização unitária, onde inexistiam Estados-Membros, e, quando assim não fosse, a competência para operá-los ficava sempre em mãos do Poder Central. A segunda, a constatação de que no Brasil, Estado federativo, os Estados-Membros estavam acostumados a tributar o comércio das mercadorias (IVC), a União, a produção de mercadorias industrializadas (imposto de consumo), e os municípios, os serviços (indústrias e profissões) (COELHO, 2012, s.p.).

Pode-se afirmar que o ICM do ponto de vista econômico se resumia justamente no IVC ou Imposto Sobre Vendas e Consignação, que onerava paulatinamente o contribuinte, nota-se que a não cumulatividade surgiu depois nas tributações de consumo.

Enuncia-se Hugo de Brito Machado (2010, s.p.):

Já na vigência da Constituição anterior (art. 23, mc. II) o imposto de circulação de mercadorias, ou, mais exatamente, imposto sobre operações relativas á circulação de mercadorias, era da competência dos Estados e do Distrito Federal. Aliás, ele nada mais era que o antigo imposto sobre vendas e consignações, da competência estadual desde que foi criado, e que passara por significativa reformulação com a Emenda n. 18, de 1965, quando tornou-se não cumulativo.

O que outrora era ICM passa a incluir na sua sigla a letra S e dois serviços passam a ser tributados por essa modalidade de imposto, transporte e comunicação de qualquer natureza; o legislador também achou conveniente incluir no rol da tributação do ICMS e, considerar como mercadorias que circulam a energia elétrica, combustíveis, lubrificantes e minerais.

Explana de forma coesa o texto abaixo:

Em 1987 advém a Assembleia Nacional Constituinte, e nela plantam-se, com extraordinário vigor, os anseios dos estados de “independência e autonomia financeiras” nas esteiras da *descentralização do Poder Central*. Opera-se, então, a construção do maior conglomerado tributário de que se tem notícia na história do país, com a adesão de deputados “expertos” em tributação. As constituintes modernas que se seguem a rupturas inconstitucionais *são radicais*. As que se seguem a “acordos de transição” *são compromissórias*, embora em ambas existam sempre o “elemento radical” e a “componente compromissória”. Sobre a nossa Constituinte – compromissória aqui e radical acolá – convergiram pressões altíssimas de todas as partes. Dentre os grupos de pressão, há que destacar o dos Estados-Membros em matéria tributária, capitaneada pela tecnoburocracia das Secretarias de Fazenda dos Estados. E surge o ICMS, outra vez à revelia das serenas concepções dos juristas nacionais, senhores das experiências europeias e já caldeados pela vivência de 23 anos de existência do ICM. Suas proposições não foram aceitas. Prevaleceu o querer dos estados. A ideia era, à moda dos IVAs europeus, fazer o ICM englobar o ISS municipal ao menos nas incidências ligadas aos serviços industriais e comerciais. O ISS municipal restou mantido. Em compensação, os *três impostos únicos federais sobre* (a) energia elétrica, (b) combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos e (c) minerais do país passaram a integrar o fato gerador do ICM, ao argumento de que são, tais bens, “mercadorias” que “circulam”. Certo, são mercadorias, mesmo a energia elétrica equiparada a “coisa móvel” pelo Direito Penal para tipificar o delito de furto. Ocorre que são mercadorias muito especiais, com aspectos específicos que talvez não devessem se submeter à disciplina genérica do ICMS. Além de

englobar os impostos únicos federais da Carta de 1967, o ICM acrescentou-se dos serviços de (a) transporte e (b) comunicações em geral, ainda que municipais, antes tributados pela União, tornando-se ICM + 2 serviços = ICMS. A rigor, o ICMS é um conglomerado de seis impostos, se computado o antigo ICM, a que se pretende dar um tratamento fiscal uniforme, a partir do princípio da não cumulatividade, ao suposto de incidências sobre um ciclo completo de negócios (plurifasia impositiva) (COELHO, 2012, s.p.).

Sabe-se que o artigo 155 da Magna Carta dá competência aos Estados e Distrito Federal para instituir determinados impostos, dentre eles encontra-se no inciso II o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, segue o texto constitucional:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

Com o advento da Constituição Federal de 1988, o ICMS passa a ser facultado pelo princípio da seletividade, ou seja, quando a mercadoria tiver maior essencialidade a alíquota do ICMS será menor ou caso contrário será maior, isso se dá porque o ônus tributário reflete no consumidor final, são chamados impostos indiretos. Segue dizeres de Ricardo Cunha Chimenti e Andréa de Toledo Pierri (2012, s.p.):

Antes da Constituição Federal, o então ICM tinha a mesma alíquota para todas as mercadorias. O art. 155, § 2º, III, da Constituição de 1988, contudo, faculta (no caso do IPI obriga, cf. art. 153, § 3º, I, da CF) a seletividade em razão da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Por isso, hoje, no Estado de São Paulo temos, entre outras, alíquotas de 7% (sal de cozinha) até 25% (produtos supérfluos).

A Constituição Federal em seu art. 155, II § 2 e seus respectivos incisos, dá competência Tributária aos Estados e Distrito Federal de instituir o ICMS, porém no parágrafo mencionado acima depara-se alguns assuntos predeterminados pela CF. A União tem competência tributária para criar lei geral do sobre ICMS, é o caso da “Lei Kandir” criada em 13 de Setembro de 1996; com parâmetros nesta lei os Estados e o Distrito Federal institui o que é de sua competência, ou seja, os regulamentos do ICMS ou RICMS, também tem-se os convênios que são celebrados

e acordados pelos entes federativos e tratam no geral de benefícios fiscais, pode-se citar o CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária.

É o que explana o texto abaixo de Sacha Calmon Navarro Coêlho (2012, s.p.):

O ICMS, em regramento infraconstitucional, depende:

- A) do Senado (resoluções);
- B) do Congresso Nacional (leis complementares);
- C) das Assembleias Legislativas dos estados (leis ordinárias);
- D) dos convênios de estados (pré-disciplinação legislativa).

Quando fala-se em renda a Constituição Federal preocupa-se com a partilha do impostos para os entes políticos, visto que cada Estado tem suas despesas, portanto a CF escolheu o sistema misto de partilha, ora a partilha é por competência, ora a partilha advêm do produto de arrecadação. O primeiro tem o poder de criar tributos dentro dos parâmetros legais e tê-lo como receita e o segundo é instituído por outro ente político e não é apropriado totalmente, partilhando assim a receita com outros Estados ou municípios. Segue a explanação sobre as partilhas:

Quanto aos *impostos estaduais*, há o rateio do produto da arrecadação do imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA), cabendo 50% aos Municípios (art. 158, III). O mesmo ocorre com o produto da arrecadação do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações (ICMS), do qual 25% pertencem aos Municípios (art. 158, IV) (AMARO, 2014, s.p.).

Percebe-se que o primeiro imposto sobre consumo denominou-se IVC, posteriormente surgiu o ICM e depois o ICMS. Avalia-se que é um imposto pormenorizado e a sua aplicabilidade é de grande complexidade. A Constituição Federal institui competência tributária aos entes políticos para criação do ICMS, porém ressalta e tutela taxativamente alguns conteúdos, referente ao imposto, tais como os elencados no artigo 155, §2 e seus respectivos incisos (não-cumulatividade, isenção, não-incidência e etc).

3.3 Não Cumulatividade do ICMS

O princípio da não-cumulatividade está disposto na Constituição Federal art. 155 § 2, I e na Lei Complementar nº 87 de 13 de Setembro de 1996, conhecida também como Lei Kandir em seu artigo 19, percebe que compensa-se o que for devido em cada operação do ICMS com o que já se cobrou nas operações realizadas internamente ou interestadualmente, em suma, o objetivo é não causar uma tributação excessiva que reflita no bolso do consumido final. Ambos dispõem que:

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

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

O conceito da não cumulatividade do ICMS está estritamente ligado à palavra compensação, ou então debitando e creditando para apuração do saldo devedor do ICMS, é o que orienta Leandro Paulsen, José Eduardo Soares de Melo (2012, s.p.):

O imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, com o montante incidente nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Como já mencionado acima o ICMS é regido pelo princípio da não cumulatividade o que elimina o efeito cascata, pois existe a dedução dos valores das operações precedentes, gerando então o sistema de compensação de imposto desde que o documento fiscal tenha seguido as formalidades legais.

O ICMS é um imposto 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 por outro Estado ou pelo Distrito Federal (a operação anterior, se tributada pelo ICMS, gera um crédito a ser compensado, desde que a documentação seja idônea — art. 23 da LC n. 87/96 — e o exercício se dê até cinco anos da data da emissão do documento) (CHIMENTI E PIERRI, 2012, s.p.).

Para melhor elucidação pode-se afirmar que a obrigação tributária principal só surgirá com a ocorrência do fato gerador, logo o fornecedor da mercadoria, sujeito passivo (aquele que realiza o fato gerador) ou responsável tributário (ex: substituto tributário) tem o dever de pagar o ICMS enquanto o cliente ou sujeito ativo tem o direito ao crédito da mercadoria adquirida.

O crédito nasce das operações relativas à aquisição de bens necessários ao empresário (compreendendo mercadorias, insumos, ativo permanente, uso e consumo, energia elétrica), e prestações anteriores (aquisição de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação). (PAULSEN; MELO, 2012, s.p.)

O débito como já referiu-se, surge com o fato jurídico, ou seja, o momento que ambas as partes, sujeito passivo e ativo realizam negócio, é o que defende Leandro Paulsen, José Eduardo Soares de Melo (2012, s.p.) “O débito nasce da realização de negócio jurídico, tendo por objeto mercadorias transacionadas pelo contribuinte, e os referidos serviços de transporte e de comunicação, devidamente quantificados.”

Atente-se para distinguir crédito e débito nas relações jurídicas. Quando fala-se em Estado tem-se a figura do credor da receita e o contribuinte de ICMS ao realizar operações pertinentes ao imposto será o devedor do Estado, mas quando fala-se em devedor este também pode creditar-se do ICMS quando realizar operações de compra e for permitido o aproveitamento do crédito para futura compensação de imposto quando lhes for remetida nova operação tributada, ou seja, debitando imposto, é o que esclarece Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo (2012, s.p.):

Crédito e Débito concernem a categorias jurídicas distintas que implicam relações independentes, nas quais devedor e credor se alternam. Na primeira, os Estados e o DF são credores, e o contribuinte devedor; enquanto que, na segunda, as posições se invertem, submetendo-se a princípios, critérios e regras distintas.

Novamente elucidada sobre compensação de imposto Hugo de Brito Machado (2010, s.p.):

Da mesma forma que o imposto sobre produtos industrializados, o ICMS é, por expressa determinação constitucional, um imposto 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” (CF, art. 155, § 22, mc. I). Diversamente do que acontece com o IPI, em relação ao ICMS essa não cumulatividade está sujeita ao disposto em lei complementar, pois a Constituição diz caber a esta disciplinar o regime de compensação do imposto (art. 155, § 2, inc. XII alínea “c”).

Ressalta-se mais uma vez o modelo de impostos foi copiado dos franceses, mas não daria para comparar a situação econômica e o sistema organizacional. Há quem entenda que a não cumulatividade não é adequada para o país. Para Hugo de Brito Machado (2010, s.p.):

A não-cumulatividade do ICMS constitui um dos graves defeitos de nosso sistema tributário. Técnica copiada dos franceses, que a instituíram nos anos 50, como forma de incrementar a integração da Comunidade Econômica Européia, foi adotada entre nós pela Emenda Constitucional n. 18, de 1965. Seus defensores afirmam ser ela um instrumento da modernidade, mas a experiência já demonstrou que a não cumulatividade é inteiramente inadequada para o Brasil.

Pode-se apontar que mesmo que a ideia da não-cumulatividade tenha ocorrido na melhor das intenções o país ainda sofre com a complexidade e morosidade das soluções inerentes ao ICMS, é o que aludi o texto abaixo:

Entre as suas desvantagens podem ser apontadas as seguintes:

1. Toma complexa a administração do imposto, impondo o uso de controles burocráticos que oneram tanto o fisco como os contribuintes.
2. Enseja o cometimento de fraudes praticamente incontroláveis.
3. Exige normalização minudente, que não consegue evitar situações nas quais se revela flagrantemente injusta.
4. Atinge mais pesadamente a atividade agropecuária, e em seguida a atividade industrial, ou, em outras palavras, faz o imposto mais pesado exatamente para aquelas atividades que mais produzem riqueza.
- 5- Com alíquotas elevadas, de até 25% (vinte e cinco por cento), estimula fortemente a evasão do imposto.
- 6 -Praticamente impede a outorga de isenções, que restaram, com a vedação do crédito respectivo na operação posterior, transformadas em simples diferimento de incidência.

7 - Tem gerado fortes atritos entre o fisco e os contribuintes, sendo responsável pela quase-totalidade das questões levadas a juízo nos últimos vinte anos (MACHADO, 2010, s.p.).

Conclui-se que a não-cumulatividade é um princípio constitucional tributário, elencando no artigo 155 §2, I da CF e tem como parâmetro a compensação de imposto, crédito e débito para não sobrecarregar o preço final do produto e eclodir todo excesso tributário no bolso do consumidor final, mas apesar de se tratar de um sistema de compensação pode-se também verificar devido a complexidade do ICMS alguns prejuízos em relação a não-cumulatividade.

3.4 Sujeito Ativo

A relação de tributação pode ser pré-jurídica porque está ainda resta abstrata, ou seja, não foi definida pelo Direito; ou, quando se concretiza uma situação que esteja assegurada por lei pode-se falar em obrigação tributária é exatamente desta hipótese de concretização que o artigo 119 do CTN trata, segue o texto legal: Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

Entende-se que o artigo 119 do CTN gera muitas interpretações divergentes, porém acredita-se que a confusão estabelecida em torno do artigo está justamente no exame das palavras instituir e exigir tributos. O sujeito ativo pode delegar a pessoa física ou jurídica de direito privado que se exija tributo de outrem, diferente de quando a Constituição Federal faz atribuição à pessoa jurídica de direito público e lhe dá competência de instituir o tributo, segue texto com a devida explanação:

Na verdade, o sujeito ativo da obrigação tributária, nos termos do art. 119 do Código Tributário Nacional, não é necessariamente titular da competência para instituir o tributo. Pode ter recebido - de quem tenha essa competência - delegação que o coloca na condição de sujeito ativo da obrigação tributária, sem que tenha a competência para instituir o tributo. O art. 119 há de ser interpretado em consonância com os arts. 6º e 7º do Código Tributário Nacional. Não se há de confundir a competência para instituir o tributo, que decorre da Constituição Federal e é indelegável, com a competência para exigir o tributo na condição de sujeito ativo da respectiva obrigação, que pode decorrer de atribuição feita pela lei, nos termos da ressalva feita pelo art. 7º e seus §§ do Código Tributário Nacional. (MACHADO, 2010, p. 146 e 147)

Na mesma linha de raciocínio acenado acima, segue a instrução de Paulo de Barros Carvalho (2012, s.p.):

O sujeito ativo, que dissemos ser o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, no direito tributário brasileiro pode ser uma pessoa jurídica pública ou privada, mas não visualizamos óbices que impeçam venha a ser pessoa física. Entre as pessoas jurídicas de direito público, temos aquelas investidas de capacidade política — são as pessoas políticas de direito constitucional interno — dotadas de poder legislativo e habilitadas, por isso mesmo, a inovar a organização jurídica, editando normas. Há outras, sem competência tributária, mas credenciadas à titularidade de direitos subjetivos, como integrantes de relações jurídicas obrigacionais. Entre as pessoas de direito privado, sobressaem as entidades paraestatais que, guardando a personalidade jurídico-privada, exercitam funções de grande interesse para o desenvolvimento de finalidades públicas. Por derradeiro, e como já adiantamos, há possibilidade jurídica de uma pessoa física vir a ser sujeito ativo de obrigação tributária. A hipótese traz como pressuposto que tal pessoa desempenhe, em determinado momento, atividade exclusiva e de real interesse público. Concorrendo os requisitos, nada conspiraria contra a indicação de sujeito de direitos, pessoa física, para arrecadar taxas, por exemplo.

Como já se mencionou, o artigo 119 do CTN não foi tão abrangente como deveria ser ao mencionar quem seria o sujeito ativo de obrigação tributária, sabe-se, porém, que o sistema e a própria Constituição Federal admitem a transferência da capacidade ativa de cobrar tributos.

A redação do art. 119 do Código Tributário Nacional aparenta desmentir o que foi exposto. Prescreve que *sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento*. O preceptivo suprime, descabidamente, gama enorme de possíveis sujeitos ativos, reduzindo o campo de eleição, única e tão somente, às pessoas jurídicas de direito público, portadoras de personalidade política. Estamos diante de uma formulação legal que briga com o sistema. Há mandamentos constitucionais que permitem às pessoas titulares de competência tributária a transferência da capacidade ativa, nomeando outro ente, público ou privado, para figurar na relação, como sujeito ativo do vínculo. A despeito dessas autorizações constitucionais, que já estudamos em capítulos anteriores, insiste o legislador em dizer que só a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios têm legitimidade para ocupar o tópico de sujeito pretensor nas obrigações tributárias. Levada a sério a letra do art. 119, ruiam todas as construções relativas à parafiscalidade, jogadas ao desconfortável reduto das normas eivadas de invalidade. (CARVALHO, 2012, s.p.)

Para reforçar o entendimento destacado acima, segue a título de paradigma os ensinamentos de Hugo de Brito Machado, 2010, p. 148:

Pode ocorrer que a lei institua um tributo e atribua a uma autarquia a titularidade da competência para a respectiva administração e arrecadação. E o que ocorre com muitas contribuições especiais, que hoje encontram fundamento no art. 149 da Constituição Federal. Cuida-se, neste caso, de competência tributária delegada, que não inclui a competência legislativa.

Compreende-se, portanto, que o artigo 119 do CTN ao tratar do sujeito ativo da obrigação tributária deve ser reformulado, tendo em vista que pode-se considerar e delegar outros cobradores de tributos e não única e exclusivamente as pessoas jurídicas de direito público. Veja-se:

Não é tarde para reconhecermos que o art. 119 do Código Tributário Nacional é letra morta no sistema do direito positivo brasileiro. Dele nada se aproveita, com exceção, naturalmente, de admitirmos a ponderação óbvia de que as pessoas jurídicas titulares de competência para instituir tributos também podem ser sujeitos ativos (CARVALHO, 2012, s.p.).

Decifra-se que a definição de sujeito ativo está muito além do descrito no artigo 119 do Código Tributário Nacional, deve-se interpretar a diferença entre instituir e exigir tributos e analisar o sistema num todo para poder aplicar efetivamente o texto legal.

3.5 Sujeito Passivo

De acordo com o artigo 121 do Código Tributário Nacional, entende-se que o sujeito passivo da obrigação tributária é aquele que está obrigado ao pagamento do tributo, pode ser o contribuinte ou o responsável legal, é o que dispõe o referido artigo:

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.

O Regulamento de ICMS do Estado de São Paulo também elenca nos artigos 9, 11 e 12 o que são contribuinte e responsável pelo ICMS, diversos é o rol dos responsáveis pelo pagamento do imposto, veja-se o teor dos artigos:

Artigo 9º - Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, natural ou jurídica, que de modo habitual ou em volume que caracterize intuito comercial, realize operações relativas à circulação de mercadorias ou preste serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação.

Artigo 11 - São responsáveis pelo pagamento do imposto devido:

I - o armazém geral ou o depositário a qualquer título:

- a) na saída de mercadoria depositada por contribuinte de outro Estado;
- b) na transmissão de propriedade de mercadoria depositada por contribuinte de outro Estado;
- c) solidariamente, no recebimento ou na saída de mercadoria sem documentação fiscal;

II - o transportador:

- a) em relação à mercadoria proveniente de outro Estado para entrega a destinatário incerto em território paulista;
- b) solidariamente, em relação à mercadoria negociada durante o transporte;
- c) solidariamente, em relação à mercadoria aceita para despacho ou transporte sem documentação fiscal;
- d) solidariamente, em relação à mercadoria entregue a destinatário diverso do indicado na documentação fiscal;

III - o arrematante, em relação à saída de mercadoria objeto de arrematação judicial;

IV - o leiloeiro, em relação à saída de mercadoria objeto de alienação em leilão;

V - solidariamente, o contribuinte que promover a saída de mercadoria sem documentação fiscal, relativamente às operações subseqüentes;

VI - solidariamente, aquele que não efetivar a exportação de mercadoria ou de serviço recebidos para esse fim, ainda que em decorrência de perda ou reintrodução no mercado interno;

VII - solidariamente, as empresas concessionárias ou permissionárias de portos e aeroportos alfandegados e de recintos alfandegados de zona primária e de zona secundária, definidos pela legislação federal, ou outro depositário a qualquer título ou outra pessoa que promova:

- a) a remessa de mercadoria para o exterior sem documentação fiscal;
- b) a entrega ou remessa de mercadoria ou bem originários do exterior com destino ao mercado interno sem a apresentação da documentação fiscal ou a observância de outros requisitos regulamentares
- c) a entrega ou remessa de mercadoria ou bem originários do exterior sem as correspondentes autorizações:

1 - do órgão responsável pelo desembaraço;

2 - da Secretaria da Fazenda;

d) a entrega ou remessa de mercadoria ou bem originários do exterior com destino a estabelecimento ou pessoa diversos daqueles que os tiverem importado, arrematado ou adquirido em licitação promovida pelo Poder Público.

VIII - solidariamente, a pessoa que realizar intermediação de serviço:

- a) com destino ao exterior sem a correspondente documentação fiscal;
- b) iniciado ou prestado no exterior sem a correspondente documentação fiscal ou que vier a ser destinado a pessoa diversa daquela que o tiver contratado;

IX - solidariamente, o representante, mandatário, comissário ou gestor de negócio, em relação a operação ou prestação feitas por seu intermédio;

X - a pessoa que, tendo recebido mercadoria ou serviço beneficiados com isenção ou não-incidência sob determinados requisitos, não lhes der a correta destinação ou desvirtuar suas finalidades;

XI - solidariamente, as pessoas que tiverem interesse comum na situação que tiver dado origem à obrigação principal;

XII - solidariamente, todo aquele que efetivamente concorrer para a sonegação do imposto;

XIII - o destinatário paulista de mercadoria ou bem importados do exterior por importador de outro Estado ou do Distrito Federal e entrados fisicamente neste Estado, pelo imposto incidente no desembaraço aduaneiro e em operação subsequente da qual decorrer a aquisição da mercadoria ou bem, ressalvado o disposto no § 2º.

XIV - solidariamente, as pessoas prestadoras de serviços de intermediação comercial em ambiente virtual, com utilização de tecnologias de informação, inclusive por meio de leilões eletrônicos, em relação às operações ou prestações sobre as quais tenham deixado de prestar informações solicitadas pelo fisco (Lei 6.374/89, art.9º, XIII, acrescentado pela Lei 13.918/09, art.12, III);

XV - solidariamente, as pessoas prestadoras de serviços de tecnologia de informação, tendo por objeto o gerenciamento e controle de operações comerciais realizadas em ambiente virtual, inclusive dos respectivos meios de pagamento, em relação às operações ou prestações sobre as quais tenham deixado de prestar informações solicitadas pelo fisco (Lei 6.374/89, art. 9º, XIV, acrescentado pela Lei 13.918/09, art.12, III);

XVI - solidariamente, as pessoas prestadoras de serviços de intermediação comercial de operações que envolvam remetentes de mercadorias em situação cadastral irregular perante a Secretaria da Fazenda (Lei 6.374/89, art. 9º, XV, acrescentado pela Lei 13.918/09, art.12, III).

§ 1º - Presume-se ter interesse comum, para efeito do disposto no inciso XI, o adquirente da mercadoria ou o tomador do serviço, em operação ou prestação realizadas sem documentação fiscal.

§ 2º - A responsabilidade prevista no inciso XIII não se aplicará se o importador efetuar o pagamento, a este Estado, dos impostos ali referidos.

Artigo 12 - São também responsáveis:

I - solidariamente, a pessoa natural ou jurídica, pelo débito fiscal do alienante, quando adquirir fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, na hipótese de o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II - solidariamente, a pessoa natural ou jurídica, pelo débito fiscal do alienante, até a data do ato, quando adquirir fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra denominação ou razão social ou, ainda, sob firma ou nome individual, na hipótese de o alienante prosseguir na exploração ou iniciar, dentro de 6 (seis) meses, a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão;

III - a pessoa jurídica que resultar de fusão, transformação ou incorporação, pelo débito fiscal da pessoa jurídica fusionada, transformada ou incorporada;

IV - solidariamente, a pessoa jurídica que tiver absorvido patrimônio de outra em razão de cisão, total ou parcial, pelo débito fiscal da pessoa jurídica cindida, até a data do ato;

V - o espólio, pelo débito fiscal do "de cujus", até a data da abertura da sucessão;

VI - o sócio remanescente ou seu espólio, pelo débito fiscal da pessoa jurídica extinta, quando continuar a respectiva atividade, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma individual;

VII - solidariamente, o sócio, no caso de liquidação de sociedade de pessoas, pelo débito fiscal da sociedade;

VIII - solidariamente, o tutor ou o curador, pelo débito fiscal de seu tutelado ou curatelado.

IX - solidariamente, todo aquele que tiver fabricado, fornecido, instalado, cedido, alterado ou prestado serviço de manutenção a equipamentos ou dispositivos eletrônicos de controle fiscal, bem como as respectivas partes e peças, capacitando-os a fraudar o registro de operações ou prestações, pelo débito fiscal decorrente de sua utilização pelo contribuinte (Lei 6.374/89, art. 10, XI, acrescentado pela Lei 13.918/09, art.12, IV);

X - solidariamente, todo aquele que tiver desenvolvido, licenciado, cedido, fornecido, instalado, alterado ou prestado serviço de manutenção a programas aplicativos ou ao “software” básico do equipamento Emissor de Cupom Fiscal ECF, capacitando-os a fraudar o registro de operações ou prestações, pelo débito fiscal decorrente de sua utilização pelo contribuinte (Lei 6.374/89, art. 10, XI, acrescentado pela Lei 13.918/09, art.12, IV);

XI - solidariamente, a pessoa natural, na condição de sócio ou administrador, de fato ou de direito, de pessoa jurídica, pelo débito fiscal desta última quando (Lei 6.374/89, art. 10, XI, acrescentado pela Lei 13.918/09, art.12, IV):

a) tiver praticado ato com excesso de poder ou infração de contrato social ou estatuto;

b) tiver praticado ato ou negócio, em infração à lei, com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, especialmente nas hipóteses de interposição fraudulenta de sociedade ou de pessoas e de estruturação fraudulenta de operações mercantis, financeiras ou de serviços;

c) tiver praticado ato com abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial;

d) o estabelecimento da pessoa jurídica tiver sido irregularmente encerrado ou desativado;

e) tiver concorrido para a inadimplência fraudulenta da pessoa jurídica, decorrente da contabilização irregular de bens, direitos ou valores ou da transferência destes para empresas coligadas, controladas, sócios ou interpostas pessoas;

f) em descumprimento a notificação, tiver deixado de identificar ou identificado incorretamente os controladores ou beneficiários de empresas de investimento sediadas no exterior, que figurem no quadro societário ou acionário de pessoa jurídica em que tenham sido constatados indícios da prática de ilícitos fiscais;

g) tiver promovido a ocultação ou alienação de bens e direitos da pessoa jurídica, com o propósito de obstar ou dificultar a cobrança do crédito tributário;

h) tiver contribuído para a pessoa jurídica incorrer em práticas lesivas ao equilíbrio concorrencial, em razão do descumprimento da obrigação principal, ou o aproveitamento de crédito fiscal indevido;

XII - solidariamente, a pessoa natural ou jurídica que tiver participado, de modo ativo, de organização ou associação constituída para a prática de fraude fiscal estruturada, realizada em proveito de terceiras empresas, beneficiárias de esquemas de evasão de tributos, pelos respectivos débitos fiscais (Lei 6.374/89, art. 10, XI, acrescentado pela Lei 13.918/09, art.12, IV). (Grifo Original)

O sujeito passivo da obrigação tributária é aquele que tem a obrigação de fazer ou de pagar aquilo que se deve ao sujeito ativo. O sujeito passivo pode ser o contribuinte quando a sua relação é direta com o fato gerador ou simplesmente

responsável quando a sua obrigação é decorrente da própria lei, desta maneira reforça o texto a seguir:

Sujeito passivo da obrigação principal, diz em seu art. 121, é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. O objeto da obrigação principal, recorde-se, é o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária. E sempre um dar, um pagar. O sujeito passivo da obrigação principal, portanto, é sempre obrigado a pagar, ou um tributo ou uma penalidade pecuniária, vale dizer, multa. Conforme a sua relação com o fato gerador da obrigação, pode o sujeito passivo ser (a) contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (CTN, art. 121, parágrafo único, inc. I), e (b) responsável, quando, sem ser contribuinte, isto é, sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador, sua obrigação de pagar decorre de dispositivo expresso de lei (CTN, art. 121, parágrafo único, inc. II) (MACHADO, 2010, p. 149).

Percebe-se que o sujeito passivo tributário é aquela pessoa que pode ser cobrado o valor pecuniário ou imposto, independentemente se ela é pessoa física ou jurídica, se realizou o fato gerador será obrigada a pagar tributo, segue o ensinamento de Paulo de Barros Carvalho (2012, s.p.):

Sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa — sujeito de direitos — física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais.

A capacidade tributária passiva nada mais é que a aptidão dada ao sujeito passivo tributário de pagar tributo. Segue entendimento de Paulo de Barros Carvalho (2012, s.p.):

Define-se capacidade tributária como a aptidão que as pessoas têm para serem sujeitos ativos e passivos de relações jurídicas de índole tributária. Se assim é, podemos dizer que capacidade tributária passiva é a habilitação que a pessoa, titular de direitos fundamentais, tem para ocupar o papel de sujeito passivo de relações jurídicas de natureza fiscal.

O artigo 126 do CTN é claro em seus dizeres, mostra que a capacidade tributária independe da capacidade civil, ou seja, toda a pessoa física ou jurídica que praticar fato gerador do tributo serão capazes para serem sujeitos passivos da obrigação.

Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:

- I - da capacidade civil das pessoas naturais;
- II - de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;
- III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

É esclarecedor o texto abaixo ao fazer referência a capacidade tributária passiva, mais uma vez fica claro que não importa se a pessoa é capaz civilmente, para o direito tributário a sua capacidade é plena é o que salienta Paulo de Barros Carvalho (2012, s.p.):

Com efeito, reconhece o direito tributário aptidão para realizar o fato, ou dele participar, a entes, agregados econômicos, unidades profissionais, enfim, organizações de pessoas ou de bens, não contempladas pelo direito privado com *personalidade jurídica*. A elas confere possibilidade jurídica de promover aqueles acontecimentos hipoteticamente previstos na lei, reputando-os fatos válidos e eficazes para desencadear os efeitos jurídicos característicos, significa dizer, a inauguração do *vinculum juris* que dá ao Estado o direito subjetivo público de exigir parcelas do patrimônio privado. Este é, sem outros torneios, o campo de eleição do *sujeito capaz* de realizar o fato jurídico tributário, ou dele participar, e os sucessos que nessa conformidade ocorrem assumem a magnitude própria que o direito associa aos chamados *fatos jurídicos tributários*.

Analisa-se que o sujeito passivo do direito tributário é pessoa física ou jurídica que tem obrigação de efetuar pagamento, quando se é um contribuinte ou meramente um responsável pelo pagamento do imposto.

3.6 Fato Gerador e Incidência ICMS

A regra matriz de incidência tributária metodiza a relação jurídico-tributário entre o contribuinte e o fisco, como já foi dito a lei prevê que determinado fato jurídico terá incidência de tributos, ocorrendo o fato gerador surgirá relação jurídica entre sujeito ativo e passivo, quando os fatos descritos em lei que eram apenas hipotéticos se concretizam, ocorre a consequência gerando uma obrigação patrimonial. Os critérios da hipótese são: critério material (como), critério espacial (onde) e critério temporal (quando); os critérios da consequência são: critério pessoal (sujeito ativo e passivo) e critério quantitativo (base de cálculo e alíquota) é o que ressalta o texto a seguir:

A *norma tributária em sentido estrito*, reiteramos, é a que define a incidência fiscal. Sua construção é obra do cientista do Direito e se apresenta, de final, com a compostura própria dos juízos hipotético-condicionais. Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição. A forma associativa é a cópula deôntica, o *dever-ser* que caracteriza a imputação jurídico-normativa. Assim, para obter-se o vulto abstrato da regra-matriz é mister isolar as proposições em si, como formas de estrutura sintática; suspender o vector semântico da norma para as situações objetivas (tecidas por fatos e por comportamentos do mundo); ao mesmo tempo em que se desconsidera os atos psicológicos de querer e de pensar a norma. (CARVALHO, 2012, s.p.)

Do que foi aludido acima, segue exemplo para melhor esclarecimento de Paulo de Barros Carvalho (2012, s.p.):

Dentro desse arcabouço, a hipótese trará a previsão de um fato (se alguém industrializar produtos), enquanto a consequência prescreverá a relação jurídica (obrigação tributária) que se vai instaurar, onde e quando acontecer o fato cogitado no suposto (aquele alguém deverá pagar à Fazenda Federal 10% do valor do produto industrializado).

Para que a dinâmica regra matriz da incidência tributária seja totalmente efetivada todos os critérios relacionados a regra matriz tem que ser preenchidos, caso contrário a incidência do imposto se tornaria prejudicada e restariam dúvidas sobre o fato gerador, é o que descreve o texto abaixo:

A devida compreensão da fenomenologia da incidência tributária tem o caráter de ato fundamental para o conhecimento jurídico, posto que assim atuam todas as regras do direito, em qualquer de seus subdomínios, ao serem aplicados no contexto da comunidade social. Seja qual for a natureza do preceito jurídico, sua atuação dinâmica é a mesma: opera-se a concreção do fato previsto na hipótese, propalando-se os efeitos jurídicos prescritos na consequência. Mas esse quadramento do fato à hipótese normativa tem de ser completo, para que se dê, verdadeiramente, a subsunção. É aquilo que se tem por *tipicidade*, que no Direito Tributário, assim como no Direito Penal, adquire transcendental importância. Para que seja tido como *fato jurídico tributário*, a ocorrência da vida real, descrita no suposto da norma individual e concreta expedida pelo órgão competente, tem de satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese da norma geral e abstrata. Que apenas um não seja reconhecido, e a dinâmica que descrevemos ficará inteiramente comprometida (CARVALHO, 2012, s.p.).

A expressão fato gerador causa grande discussões entre os tributaristas, muitos acreditam não ser a terminologia mais apropriada, porém não haverá delonga sobre a melhor conceituação, visto que o fato gerador ou

simplesmente incidência do ICMS, deve ser analisada em 2 aspectos, primeiramente tem-se a descrição legal e a concepção abstrata do que seria o fato gerador e por conseguinte percebe-se o fato gerador no sentido concreto, ou seja, o que estava descrito em lei ocorreu, portanto incidiu ou gerou o imposto. O RICMS/SP descreve em seu Livro I, Capítulo II art. 1 as incidências do ICMS, assim como o art 2º e 3ª da Lei Kandir, segue o texto legal da Lei Complementar 87/1996:

Art. 2º O imposto incide sobre:

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

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

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

fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

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

§ 1º O imposto incide também:

I - sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

II - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

Art. 3º O imposto não incide sobre:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

Obedecidas as restrições que a Constituição Federal e Lei Kandir impõe, lei estadual pode regulamentar o fato gerador que incidirá sobre determinado imposto, é o que orienta o texto abaixo:

O fato gerador do ICMS, obedecidos os limites da Lei Maior e da Lei Complementar n. 87/96, é aquele descrito na lei estadual ou distrital que instituir o tributo.

Ao se referir às operações relativas à circulação de mercadorias, o legislador quer anunciar como fato gerador do tributo, preenchidos os demais requisitos da hipótese de incidência, a circulação econômica da mercadoria, a mudança de titularidade de uma coisa móvel destinada ao comércio (com tradição real ou ficta) (CHIMENTI; PIERRI, 2012, s.p.).

Para que exista a incidência do ICMS é necessário a circulação da mercadoria e as relações devem ser jurídicas entre entes econômicos, é o que alude Sacha Calmon Navarro Coêlho (2012, s.p.):

É a realização de operações relativas à circulação de mercadorias e serviços de comunicações e transportes de natureza não estritamente municipais por produtores, extratores, indústrias, comerciantes e prestadores. Se vendo meu carro e transporto-me, ou as minhas coisas, *não há fato gerador*. O ICMS é imposto qualificado por *relações jurídicas* entre *sujeitos econômicos*, ainda que pessoas físicas, mormente em caso de importação de mercadorias.

A própria Constituição Federal, descreve em seu arcabouço que o fato gerador do tributo deve ser matéria de cunho Estadual ou Distrital, ressaltando as observações que devem ser feitas na própria Lei Maior.

E indubitável, portanto, que o fato gerador do ICMS é o descrito na lei do Estado, ou do Distrito Federal, que o institui. A área factual descrita na

Constituição Federal e na lei complementar a que se reporta seu art. 146, inciso III, é limite que não pode ser ultrapassado pelo legislador ordinário que institui o tributo. (MACHADO, 2010, s.p.)

Verifica-se, portanto, que o fator gerador e a incidência do ICMS, depende do análise de quesitos da regra matriz da incidência tributária, no primeiro momento tem-se a norma em abstrato, o legislador diz em qual hipóteses ocorrerá incidência e assim, em um segundo momento o fato praticado (circulação de mercadoria) pode incidir ICMS, analisa-se, portanto sempre a regra matriz de incidência tributária.

3.7 Base de Calculo

A base de cálculo do ICMS é o valor econômico que vai ser aplicada a alíquota para pagar o imposto, ou ainda, pode-se afirmar que a BC é o “valor” do fato gerador que ocasionara o tanto a pagar para o Estado, é o que enfoca Hugo de Brito Machado (2010, p.396) “A base de cálculo do ICMS, como regra geral, é o valor da operação relativa à circulação da mercadoria, ou o preço do serviço respectivo. A Lei Complementar n. 87/1996, todavia, estabelece várias normas para situações específicas.”

O RICMS/SP, capítulo II, seção I art. 37 trata da base de cálculo, o art. 13 da Lei Complementar 87/1996 também enfoca o mesmo assunto, segue para conhecimento e parametrização as disposições do artigo 13 da Lei Kandir:

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;
- II - na hipótese do inciso II do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;
- III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;
- IV - no fornecimento de que trata o inciso VIII do art. 12;
 - a) o valor da operação, na hipótese da alínea a;
 - b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea b;
- V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas:
 - a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14;
 - b) imposto de importação;
 - c) imposto sobre produtos industrializados;
 - d) imposto sobre operações de câmbio;

e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras;
 VI - na hipótese do inciso X do art. 12, o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização;

VII - no caso do inciso XI do art. 12, o valor da operação acrescido do valor dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;

VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada;

IX - na hipótese do inciso XIII do art. 12, o valor da prestação no Estado de origem.

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

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

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

§ 2º Não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos.

§ 3º No caso do inciso IX, 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.

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

§ 5º Nas operações e prestações interestaduais entre estabelecimentos de contribuintes diferentes, caso haja reajuste do valor depois da remessa ou da prestação, a diferença fica sujeita ao imposto no estabelecimento do remetente ou do prestador.

Assim, como o art. 13 da Lei Kandir ressalta o que inclui e o que não inclui na base de cálculo, exemplifica o texto abaixo sobre o desconto condicional e incondicional, o primeiro depende sempre de um evento enquanto que o segundo é concedido no momento que é realizada a compra e não integra a base de cálculo.

Na base de cálculo incluem-se as despesas recebidas do adquirente, ou a este debitadas, bem como os descontos condicionais a este concedidos, mas não se incluem os descontos incondicionais, porque evidentemente não integram estes o valor da operação. Condicional é um desconto cuja efetivação fica a depender de evento futuro e incerto, como, por exemplo, o pagamento em certo prazo. Incondicional é o desconto que se efetiva no momento da operação. Assim, o desconto para pagamento à vista e um desconto incondicional, cujo valor não integra a base de cálculo do imposto (MACHADO, 2010, p. 396).

A base de cálculo do ICMS deve sempre estar relacionada a pecúnia, ou seja, deve existir um encargo entre as partes para que possa falar em tributação, é o que menciona Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo (2012, s.p.):

A base de cálculo é o valor da operação mercantil; é o preço dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Assim, o imposto não incide sobre serviços gratuitos, demandando sempre a onerosidade, reveladora da capacidade contributiva.

Para efeitos de inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS, quando se tratar de mercadoria para a comercialização ou industrialização não se acrescenta o valor do IPI na base de cálculo do ICMS, do contrário quando a mercadoria for destinada para uso e consumo o IPI é integrado a base de cálculo do ICMS. É o que alude os textos a seguir:

O ICMS não compreenderá em sua base de cálculo, o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos (art. 155, XI, da CF) (PAULSEN e MELO 2012, s.p.).

Por decorrência lógica, o IPI pode ser incluído na base de cálculo do ICMS quando a operação for efetivada com produto não destinado à industrialização, ou comercialização, e/ou entre contribuintes e não-contribuintes do ICMS. “Esta situação aplica-se no caso do produto destinar-se a consumo ou ativo fixo do adquirente.” (PAULSEN e MELO 2012, s.p.).

Percebe-se que a base de cálculo do ICMS é valor monetário e será auferido através de uma alíquota o valor do imposto, essa base de cálculo pode ser somente o valor do produto ou pode ser incluído valores de frete, ipi e etc. Mas a base de cálculo também pode ser reduzida quando há nela um desconto incondicional ou previsão legal de redução da base.

3.8 Alíquotas

Visualiza-se a alíquota como sendo um “percentual” que é aplicado a base de cálculo para que seja definido um valor a ser cobrado, ou seja, o ICMS a ser pago para o Estado. Segue ensinamento de Paulo de Barros Carvalho (2012, s.p.):

Etimologicamente, *alíquota*, vocábulo latino da primeira declinação, quer dizer *parte*, a parcela que se contém no todo um número exato de vezes. Esse deve ser o motivo pelo qual a doutrina insiste em considerá-la como a *quota, fração ou parte* que o Estado chama para si, do valor mensurável (base de cálculo) manifestado pelo fato jurídico tributário. Por certo que na maioria das vezes é isso que ocorre. Mas não se pode tomar como regra geral. Se frequentemente a alíquota se apresenta em forma de percentagem, nada impede que seja concebida em termos monetários, como aludimos em páginas anteriores (no exemplo: \$ 1,20 por metro linear de comprimento, no caso da fabricação de tecidos). Soaria deveras estranho vê-la aqui como parte, parcela ou fração pretendida pela Fazenda Pública. A verificação etimológica da palavra atende só a uma espécie do gênero, o que sugere sua impropriedade.

A atribuição de definir alíquotas, teoricamente deve manter o equilíbrio entre os entes Federados, assim é adjudicada essa função ao Senado e Estados, Leandro Paulsen (2012, s.p.):

Em princípio, a matéria pertinente à estipulação de alíquotas é de competência do Legislativo, tanto do Senado para manter o equilíbrio federativo quanto dos Estados e do DF, preservando o princípio da autonomia, mas nunca dos Governadores dos Estados e do DF, que, por intermédio de seus representantes (Secretários de Fazenda e de Finanças), e sem a participação do Legislativo (Assembleias), estabelecem a quantificação das obrigações tributárias.

É de poder do Senado e Estado a fixação das alíquotas, segue orientação de Luciano Amaro (2014, s.p.):

Cabe ainda ao Senado Federal fixar as alíquotas do ICMS nas operações interestaduais e de exportação (art. 155, § 2º, IV), estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas (art. 155, § 2º, V,a), fixar alíquotas máximas nas operações internas, para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados (art. 155, § 2º, V, b). Dispõem, ainda, sobre alíquotas do ICMS os itens VI a VIII do mesmo parágrafo.

O princípio da igualdade tributária assegura que não pode haver

instituição e cobrança de tributos de forma desigual entre os contribuintes que encontram-se em condições de igualdade tributária (art. 150, II da CF), portanto, esse princípio assegura que o tributo não se torne confiscatório, valendo a mesma regra para a alíquota.

Contudo, asseveramos que não se exauria apenas nesse teor a figura da alíquota, dentro da moldura da regra-matriz de incidência. Com efeito. É por mantê-la constante, sob a forma de fração, ou por fazê-la progredir, continuamente, ou por degraus, que o legislador busca realizar e assegurar o princípio da igualdade tributária. É também por contê-la dentro de certos limites que a autoridade legislativa evita que a tributação ganhe ares de confisco. Ao manipular os sistemas de alíquotas, implementa o político suas intenções extrafiscais e, por reduzi-las a zero (alíquota zero), realiza uma das modalidades de isenção (CARVALHO, 2012, s.p.).

Quando se trata de alíquotas interestaduais é estabelecido que nas regiões do Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Espírito Santo é de 7%, Sul e Sudeste é 12% e alíquota interna do Estado é maior que a interestadual, até o ano de 2015 as mercadorias destinadas a não contribuinte de ICMS que estivessem em outro Estado, seria cobrado imposto de acordo com a alíquota interna de origem da mercadoria, porém no ano de 2016 essa regra foi alterada e será discutida em capítulo posterior, segue o preceito de Ricardo Cunha Chimenti e Andréa de Toledo Pierri (2012, s.p.):

Nas operações cujo destinatário é o contribuinte (comerciante, industrial etc.) localizado nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e no Estado do Espírito Santo, a alíquota interestadual é de 7%. Nas operações cujos contribuintes destinatários estejam localizados nas regiões Sul ou Sudeste (exceto no Estado do Espírito Santo), a alíquota interestadual é de 12%.

Quando a alíquota interna é maior que a alíquota interestadual, verifica-se o chamado “diferencial de alíquota”. Normalmente o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna cabe ao Estado da localização do destinatário da mercadoria (inciso VIII do § 2º do art. 155 da CF).

O remetente paga ao Estado de onde parte a mercadoria ou o serviço o valor da alíquota interestadual. O destinatário recolhe ao Estado onde ele se encontra o valor relativo às diferenças de alíquota.

Caso a mercadoria ou o serviço seja destinado a não contribuinte de outra unidade da Federação, a alíquota cobrada será a interna do ente federado onde foi realizada a operação e ao qual será integralmente destinado o produto da arrecadação.

Salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, tomada com observância da lei complementar prevista no inciso XII, g, do § 2º do art. 155 da Lei Maior, as alíquotas de cada unidade da federação não poderão ser inferiores àquelas previstas pelo Senado para as operações interestaduais.

Quando a Constituição tratava o imposto em destaque como ICM às alíquotas eram uniformes, hoje com o advento do ICMS e do artigo 155 §2º, III da CF o imposto poderá ser seletivo em função da essencialidade do produto, portanto, para os produtos de necessidade básicas a alíquota teoricamente tem que ser mais baixa enquanto que os produtos mais superficiais a alíquota tende a ser mais elevada, é o que mostra Hugo de Brito Machado (2010, 393 e 394):

Na vigência da Constituição anterior o imposto então conhecido como ICM não tinha função seletiva. Por isto, as suas alíquotas eram uniformes para todas as mercadorias, variando apenas em função de ser a operação interna, interestadual ou de exportação.

Sabe-se que a seletividade é facultada pela Constituição Federal e por ser opcional ao legislador existe flagrante violação desse princípio, pois é sabido que consideram mais os números e valores arrecadados para os cofres estaduais que a valorização e o resguardo ao Direito. É o que exemplifica o texto a seguir:

Observa-se, porém, que a norma constitucional pertinente à seletividade do ICMS tem sido violada pelos Estados, que, interessados mais na arrecadação que no respeito ao Direito, preferem elevar as alíquotas sem considerar a essencialidade dos produtos ou serviços, tendo em vista simplesmente a comodidade da arrecadação, como acontece com os combustíveis, a energia elétrica e os serviços de comunicação. (Machado, 2010, 396)

Conclui-se que a alíquota é um percentual determinado para calcular o valor do imposto sobre a base de cálculo do ICMS, é facultado ao legislador a seletividade visto que os produtos necessários devem ter uma alíquota menor enquanto que as mercadorias superficiais podem ter alíquota maior. Também analisa-se o princípio da igualdade tributária ou da isonomia onde as parte da relação tributária não podem ter tratamento diferenciados, esses dois princípios são de suma importância para o equilíbrio da tributação.

3.9 Operação Relativas a Circulação, Mercadoria, Prestação de Serviço e Bens Destinados a Uso e Consumo ou Ativo Fixo

O negócio mercantil está estritamente ligado a relação jurídica comercial, existe sempre um vendedor que tem a obrigação de transferir algo e de outro lado o comprador que também se compromete ao pagamento da coisa, desta forma a palavra operação que encontra-se no ICMS, deve ter cunho comercial e obrigação de transferência e pagamento estão intimamente ligadas a este imposto. A circulação da mercadoria é o ato da transferência da mercadoria e o produto que é cedido para outrem e que outrora estava em seu poder, lembrando que é uma transação comercial. Para Ricardo Cunha Chimenti e Andréa de Toledo Pierri (2012, s.p.) “*Operação* tem o sentido de negócio mercantil. *Circulação* significa a transmissão jurídica da mercadoria. *Mercadoria* é o produto transmitido por pessoa que exerce o comércio com habitualidade.”

Para que se tenha incidência de ICMS é necessário que se realize operações de circulação de mercadoria entre negócios meramente mercantil, não se incluir aqui qualquer circulação de mercadoria. “O imposto incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, compreendendo negócio jurídico mercantil, e não sobre simples mercadorias ou quaisquer espécies de circulação.” (PAULSEN; MELO, 2012, s.p.)

O contrato de compra e venda por si só não gera ICMS, para que exista o fato gerador é necessária à circulação da mercadoria, logo quando existe a relação mercantil e circulação de mercadoria, as partes (fornecedor e comprador) angariam para si deveres, um deles é pagar ICMS.

A principal dessas operações e, sem dúvida, o contrato de compra e venda. Vale ressaltar, todavia, que um contrato de compra e venda de mercadorias, por si mesmo, não gera o dever de pagar ICMS. Não é fato gerador desse imposto enquanto não implique circulação de mercadoria. Por isto mesmo é importante o sentido da expressão operações relativas à circulação de mercadorias, que há de ser entendida em seu conjunto, e não o significado de cada uma das palavras que a compõem. O legislador constituinte preferiu, seguindo orientação da moderna doutrina do Direito Tributário, utilizar expressões desvinculadas de quaisquer negócios jurídicos. Referiu-se, assim, a um gênero de operações (MACHADO, 2010, p.387).

Existem diversas operações fiscais que são classificadas pelo Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP), portanto, quando se transfere mercadoria, surge a circulação da mercadoria, assim, outra pessoa torna-se dona do objeto, pois quem passa a ter a posse é o adquirente, portanto realizou-se negócio

mercantil. O conjunto da operação, circulação de mercadoria enseja a cobrança e dever de pagar ICMS, é o que apregoa Hugo de Brito Machado (2010, p. 388):

Na transferência, ordinariamente realizada como operação relativa á circulação de mercadorias, o estabelecimento remetente deixa de ter sob seu controle, deixa de ter a posse da mercadoria transferida. Diversamente, no caso de simples remessa para pesagem, ou para outro fim semelhante, quando a mercadoria deve retomar ao estabelecimento remetente, este continua tendo o controle da mercadoria, continua tendo sua posse. A diferença entre as duas situações é facilmente constatada pelo exame dos registros contábeis, que são inteiramente diversos num e no outro caso.

Deve ser bem observado que para ocorrer o fato gerador do ICMS, é necessário que se transfira a posse ou titularidade da mercadoria para outrem, não se considera tributável a operação de circulação de mercadoria de um estabelecimento para outro, quando do mesmo grupo empresarial, quando não há transferência de propriedade, é o que elenca a Sumula do STJ nº 166.

É a passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob um título jurídico, sendo irrelevante a mera circulação física ou econômica. O fato físico da “saída” de mercadoria do estabelecimento, por si só, seria irrelevante para tipificar a hipótese de incidência do imposto, sendo firmada a diretriz de que não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte (PAULSEN; MELO, 2012, s.p.).

O artigo 82 do Código Civil conceitua os bens moveis como tudo aquilo que pode mover-se com ou sem ajuda desde que a sua essência não seja alterada, desta forma mercadoria para efeitos de ICMS são coisas moveis, segue o texto legal e entendimento doutrinário.

Art. 82. São móveis os bens suscetíveis de movimento próprio, ou de remoção por força alheia, sem alteração da substância ou da destinação econômico-social.

Mercadorias são coisas móveis. São coisas porque bens corpóreos, que valem por si e não pelo que representam. Coisas, portanto, em sentido restrito, no qual não se incluem os bens tais como os créditos, as ações, o dinheiro, entre outros. E coisas móveis porque em nosso sistema jurídico os imóveis recebem disciplinamento legal diverso, o que os exclui do conceito de mercadorias (Machado, 2010, p. 389).

Todavia, a definição de mercadoria sofreu alteração, quando a Constituição Federal entendeu que a energia elétrica sofreria incidência do ICMS, por não ser palpável e visível ela é classificada como bem incorpóreo, pois sua existência é abstrata, o art. 83, I do Código Civil, também a classifica nesse rol. Esclarece Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo (2012, s.p.) “Este conceito sofreu ampliação constitucional, ao submeter o fornecimento de energia elétrica (coisa incorpórea) ao âmbito da incidência do imposto, enquadrando no espectro mercantil (art. 155, § 3º, CF).”

As mercadorias são destinadas para a atividade fim de uma empresa, exemplificando: comércio varejista de peças para veículos automotores; logo todas as peças que se relacionam a veículos neste comércio é mercadoria para revenda, todavia se a mesma empresa compra produtos de limpeza, estes não estão relacionados com a atividade empresarial desta forma seriam consideradas coisas e não mercadoria. É o que expõe Hugo de Brito Machado (2010, p. 389):

Todas as mercadorias são coisas, mas nem todas as coisas são mercadorias. O que caracteriza uma coisa como mercadoria é a destinação. Mercadorias são aquelas coisas móveis destinadas ao comércio. São coisas adquiridas pelos empresários para revenda, no estado em que as adquiriu, ou transformadas, e ainda aquelas produzidas para venda. Não são mercadorias as coisas que o empresário adquire para uso ou consumo próprio.

A título de exemplificação, para melhor fixação do que é mercadoria, segue algumas elucidaciones de Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo (2012, s.p.):

A venda de *bens do ativo fixo* da empresa não acarreta a exigência do ICMS, porque não se enquadra no conceito de mercadorias, uma vez que não são coisas comercializadas habitualmente, com fim de lucro, além de estarem fora do âmbito das atividades usuais do contribuinte. O *download* (transporte de arquivos da *internet* para outro computador, ou transferência de dados de um micro a outro micro), como é o caso de fornecimento de produtos, bens e serviços de diversificada natureza (leilões, filmes, música), também não caracteriza mercadoria. Este bem digital não consubstancia as características de âmbito legal e constitucional (art. 155, II) de mercadoria, além do que o respectivo *software* representa um produto intelectual, objeto de cessão de direitos, de distinta natureza jurídica.

Todo serviço prestado em âmbito municipal é regido pela Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003 que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza ou ISSQN, portanto, as atividades que constam na LC devem incidir ISSQN e não o ICMS, que por outro lado só pode tributar os transportes interestaduais e intermunicipais, é o que mostra Hugo de Brito Machado (2010, p. 391) “As prestações de serviços sujeitas ao ICMS são aquelas relativas a transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, exclusivamente.”

É o que reforça o artigo 2º, II da Lei Complementar 87 de 1996:

Art. 2º O imposto incide sobre:

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

Entende-se, portanto, para que ocorra a incidência de ICMS, é necessário primeiramente analisar se existe uma negociação de cunho mercantil, em caso positivo deve notar-se a circulação e transferencial da mercadoria para outrem. Contudo as mercadorias devem estar sempre relacionadas dentro do conceito de bens moveis e a sua aquisição para fins de cobrança de ICMS deve estar totalmente ligada com a atividade empresarial.

3.10 Consumidor Final, Contribuinte de ICMS e Não Contribuinte de ICMS

O consumidor final é aquele que adquire mercadoria ou bem para uso diverso da atividade empresarial, ou seja, é usado para uso ou consumo próprio ou ativo imobilizado, este pode ser contribuinte ou não do ICMS, o artigo 4º da lei Kandir, conceitua o que vem a ser contribuinte de ICMS, acredita-se que a habitualidade esteja mais relacionada ao ser contribuinte que as formalidades, como por exemplo Inscrição Estadual é assim por exclusão considera-se o que não é contribuinte. Segue o texto legal:

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.

É o que elucida Ricardo Cunha Chimenti e Andréa de Toledo Pierri (2012, s.p.):

Contribuinte do ICMS é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize com habitualidade, ou em volume que caracterize intuito comercial, operação de circulação de mercadorias ou prestação de serviços descritos como fato gerador do imposto, nos termos do art. 4º da Lei Complementar n. 87/96. O parágrafo único do referido artigo traz inúmeros outros contribuintes, inclusive a pessoa física, parecendo oportuno relembrar que a capacidade passiva tributária independe da capacidade civil da pessoa física ou da regular constituição da pessoa jurídica — art. 126 do Código Tributário Nacional.

Também na mesma linha de pensamento, considera-se contribuinte o sujeito passivo de obrigação tributária que está elencada no artigo 121, I do parágrafo único do Código Tributário Nacional, pode-se citar que:

Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior (PAULSEN; MELO, 2012, s.p.).

Em suma, pode-se dizer que o não contribuinte do ICMS é por exclusão quem não este elencado nos artigos já mencionados e assim, não tem obrigatoriedade tributária.

Sendo assim, o consumidor final pode ser contribuinte ou não do ICMS, quando se tratar de contribuinte ele tem obrigação tributária perante o Estado, caso contrário não existe vínculo para cobrança do ICMS.

4 EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015

Com o surgimento do comércio eletrônico, muitos Estados passaram a sentir os impactos na arrecadação do ICMS, aqueles situados no Sul e Sudeste lucraram receitas, porém as regiões menos favorecidas como o Norte e Nordeste sentiram-se prejudicados e celebraram o protocolo 21/2011 (será discutido na seção 4.5) entre as regiões desfavorecidas ferindo vários preceitos constitucionais; ele foi declarado inconstitucional e logo após surgiu a Emenda Constitucional 87/2015 para tentar equilibrar a situação entre os Estados e cessar a guerra fiscal do comércio eletrônico.

Portanto neste capítulo, será discutido o federalismo fiscal, as desigualdades regionais, a guerra fiscal eletrônica, o antes e depois da EC 87/2015, o protocolo 21/2011 bem como sua inconstitucionalidade.

4.1 Federalismo Fiscal

A República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados, seus respectivos Municípios e também o Distrito Federal. Para formação de um país ou Estado, a formação acontece por agregação (os Estados já existiam, se aglomeram renunciando sua soberania e nasce novo Estado Federal) e desagregação (o Estado já existe, porém por algum motivo, passa-se por um processo de descentralização, criando novos entes políticos autônomos. Segue os dizeres de Mônica Pereira Coelho de Vasconcellos (2013, p. 93):

O Estado Federal pode ser formado por agregação ou por desagregação. No primeiro caso, há a reunião de Estados preexistentes, que renunciam a sua soberania em benefício do Estado nacional que está se formando (força centrípeta). Exemplos de Estados Federados formados por agregação são os Estados Unidos, a Suíça e a Alemanha. Na segunda possibilidade, já há um Estado unitário que opta, por razões políticas, econômicas etc., por um processo de descentralização, com a criação de novos entes dotados de autonomia política (força centrífuga). Exemplos de Estados em que a forma federativa decorreu do deslocamento de poderes de um Estado unitário e centralizado para coletividades inferiores são o Brasil, México e Áustria.

O artigo 1º do Texto Maior estabelece o princípio federativo, segue o

texto no seu teor:

1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados Membros e Municípios e Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamento:

I – a soberania;

II – a cidadania;

III – A dignidade da pessoa humana;

IV – os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V – o pluralismo político.

Parágrafo Único. Todo o poder emana do povo, que exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos da Constituição.

Desta forma, analisa-se que o princípio federativo concede aos Estados membros e todos os seus municípios certo grau de autonomia no que refere-se a sua organização, administração e governo, porém existem limites consagrados pela própria Constituição Federal. É o que explana o texto abaixo:

O princípio federativo, inscrito no art. 1º da Constituição, está endereçado, inequivocamente, aos legisladores da União, dos Estados-membros e do Distrito Federal. Por outro lado, não há como negar que, enquanto expressa autonomia recíproca das unidades federadas, sob o manto da Lei Fundamental, representará fonte inesgotável de direitos e garantias individuais. A experiência brasileira nesse sentido, aliás, é bem sugestiva. Sabe-se, por exemplo, que de vezes a União tem invadido as províncias da competência estadual, a pretexto de legislar sobre seus impostos privativos, ou tirando proveito da atribuição que os artigos 147 e 154 do Texto Maior lhe adjudicam, em claro detrimento dos outros entes federativos e, em muitas oportunidades, arranhando o patrimônio jurídico dos próprios contribuintes. Cabe ao sujeito passivo, em ocasião como essa, insurgir-se contra a exigência federal, sobre o fundamento de que não fora respeitada a autonomia das unidades federadas, consagradas no art. 1º da Constituição. (MARTINS; CARVALHO, 2012 p. 29)

Pode-se entender, que a república é a forma como se organiza o Estado, o poder emana do povo e este escolhe seus governantes por meio de eleição, que assumem poderes diferentes (legislativo, executivo e judiciário), já a federação é um Estado composto por territórios, eles são autônomos, entretanto também tem subordinação. É o que apresenta Ives Gandra da Silva Martins e Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 29-30):

O ser “República Federativa” é pretender uma forma de governo na qual o povo, soberano, investe seus representantes em funções de poderes diferentes. No modelo atual, são eles tripartidos em legislativo, executivo e judiciário. Do ponto de vista da cidadania, define-se como a forma de

Estado que atribui condição especial ao povo na formação do regimento constitucional interno. Em seu aspecto estrutural, apresenta-se como conjunto de instituições ordenadas para o fim de preservar os direitos individuais e coletivos, bem como a representação legítima de seus administradores.

Entende-se que os princípios¹ (Bonavides, 2005, 289-290) republicano e federativo estão totalmente interligados e dão alicerce para interpretação de outros princípios contidos no ordenamento jurídico brasileiro.

Consequência inevitável da aplicação desse postulado é a confluência dos preceitos republicano e federativo no Estado brasileiro. Ambos são atributos indissociáveis, fundamento da forma atual da Nação, e, juntos determinam como os outros princípios devem ser interpretados. Nenhuma lei pode ser interpretada sem que se conforme a exegese desses dois princípios. Nesses termos, podemos apresentar afirmativa peremptória de que um não é o outro, mas um está pelo outro. Tanto o princípio republicano quanto o princípio federativo são os alicerces necessários da presente formação do Estado brasileiro (MARTINS; CARVALHO; 2012, p. 30).

O princípio da isonomia das pessoas políticas, está implicitamente agregado aos princípios federativo e republicano, visto que não há subordinação entre Estado e União ou Município e Estado, não pode considerá-los como entes inferiores, visto que, trata-se de pessoa jurídica de direito constitucional, tem sua representatividade e suas competências estão elencadas no Texto Constitucional. Aclara Ives Gandra da Silva Martins e Paulo de Barros Carvalho, 2012, p. 31):

A isonomia das pessoas constitucionais – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – é uma realidade viva da conjuntura normativa brasileira, muito embora aflore de maneira implícita. Mas a implicitude que lhe é congênita se demonstra com facilidade, uma vez que deflui naturalmente de duas máximas constitucionais da maior gravidade: a Federação e a autonomia dos Municípios.

Sobre as repartições de competências, orienta Mônica Pereira Coelho de Vasconcellos (2013, p. 99):

¹ Posto no ponto mais alto da escala normativa, eles mesmos, sendo normas, se tornam, doravante, as normas supremas do ordenamento. Servindo de pautas ou critérios por excelência para a avaliação de todos os conteúdos normativos, os princípios, desde a sua constitucionalização, que é ao mesmo passo positivamente no mais alto grau, recebem como instância valorativa máxima categoria constitucional, rodeada do prestígio e da hegemonia que se confere às normas inseridas na Lei das Leis. Com esta relevância adicional, os princípios se convertem igualmente em *norma normarum*, ou seja, norma das normas.

Há repartição de competências entre a União, os Estados-membros e os Municípios, que são entes autônomos. A própria Constituição Federal define as atribuições do Estado Federal e dos Estados-membros, concedendo competências exclusivas ou privativas, que não podem ser exercidas pelos demais entes federativos.

Rigidamente a Carta Magna, elencou as competências tributárias, legitimando cada ente federado as suas funções, detalhou minuciosamente as suas atribuições, o texto abaixo esclarece melhor:

O pacto federativo, no Brasil, está disposto na distribuição das competências político-administrativas da Constituição Federal, sendo que a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos da Constituição. A forma federativa do Estado é cláusula pétrea, rígida, e não pode ser abolida por meio de emenda constitucional, mas, somente, mediante a convocação de uma Assembleia Nacional Constituinte, na sua condição de poder constituinte originário. (LOVATO, 2006, s.p)

A Constituição Federal elenca as competências a cada ente que forma a República Federativa, dando-lhes autonomia e ao mesmo tempo impondo-lhe respeito aos princípios constitucionais, é o que orienta Monica Pereira Coelho de Vasconcellos (2013, p. 99) “Tem-se, no artigo 21 da Carta Magna, as atribuições conferidas à União Federal; no parágrafo 1 do artigo 25, as competências dos Estados; e, no artigo 30, as competências dos Municípios.”

Para obter recurso, é necessário que emane renda dos Estados, portanto, a receita tributária é o meio pela qual os Estados angariam recurso para custear suas despesas e investimentos, assim diz a teoria. Para obter recursos, a Constituição estabeleceu as competências tributárias para cada ente federativo, essas receitas arrecadadas são partilhadas entre Estados para que supostamente exista equilíbrio. É o que explica Luiz Gustavo Lovato (2006, s.p.):

As competências político-administrativas, definidas pela Constituição Federal, ensejam metas que, para serem cumpridas pelos entes da federação, requerem a obtenção de recursos. A fim de garantir esses recursos, foram estabelecidas as competências tributárias, que compõem o federalismo fiscal. A repartição de receitas tributárias visa o equilíbrio da distribuição dos ingressos e receitas entre os entes federativos. As competências tributárias não são concorrentes, isto é, onde um ente da federação tributa, o outro não o pode fazer, sob pena de haverem bi-tributações, "que são malélicas do ponto de vista da harmonia entre os entes federados."

O constituinte preferiu a repartição de competência, porque entendeu que os Estados que têm autonomia para arrecadar a sua própria receita, tem condições e melhores visibilidades das necessidades do seu povo, o que ficaria mais complicado caso as arrecadações se concentrassem com o poder central.

A repartição de competências e de metas pela Constituição visa garantir uma maior eficiência na administração pública, pois os entes federados parciais possuem um maior conhecimento das necessidades da sua população local do que o ente central. Assim como a divisão de metas descentraliza a atuação do Estado, a divisão de receitas torna a execução de tais metas possível por meio da obtenção de recursos próprios. Esses recursos são obtidos, em sua maioria, por meio de tributos, que podem ser impostos, taxas e contribuições, conforme a sua natureza (LOVATO, 2006, s.p.).

Assim como o próprio federalismo apregoa, todos os Estados são autônomos, devendo respeito aos princípios constitucionais, de tal modo, acontece com o ramo do direito tributário, que tem suas particularidades, o Texto Maior, delineou pormenorizadamente as competências tributárias para a União, Estados e Municípios, é o que comprova os artigos 153 a 156 da Constituição Federal. O conteúdo abaixo ilumina os dizeres:

A característica fundamental do federalismo é a autonomia do Estado-Membro, que pode ser mais ou menos ampla, dependendo do país de que se esteja a cuidar. No âmbito tributário, a sustentar a autonomia política e administrativa do Estado-Membro e do município – que, no Brasil, como vimos, tem dignidade constitucional –, impõe-se a preservação da autonomia financeira dos entes locais, sem a qual aquelas outras não existirão. Esta autonomia resguarda-se mediante a preservação da *competência tributária das pessoas políticas* que convivem na *Federação* e, também, pela equidosa discriminação constitucional das fontes de receita tributária, daí advindo a importância do tema referente à *repartição das competências no Estado Federal*, assunto inexistente, ou pouco relevante, nos Estados unitários (Regiões e Comunas) (NAVARRO, 2012, s.p., grifo do autor).

O Brasil adotou a federação como melhor forma para constituir o país, onde os entes federados que se unem são autônomos, porém apenas o Estado Federal é soberano; é importante frisar que existem várias particularidades de uma Federação para outra, portanto, não se pode considerar esta Federação com as diversas que existem no mundo, é o que demonstra o texto abaixo:

Esta origem parece ainda estar na base da nossa "cultura federativa". Em contrapartida, ainda estamos vinculados a um conceito pretensamente universal de federação, calcado nas origens norte-americanas de tal instituto. Imaginam alguns autores que se trata de um conceito de teoria geral do direito, quando, em verdade, pensamos tratar-se de um conceito de direito positivo. Cada ordenamento jurídico tem autonomia para definir a "sua" federação. Por certo que há uma ideia básica de estado federativo, não sendo crível que um estado unitário autoproclame-se como federação ou que uma federação conduza-se como um estado unitário. Mas, não se pode admitir, tampouco, que a regulamentação brasileira de federação deva seguir os passos daquela feita nos Estados Unidos ou em outro país (FISCHER; SILVA e SOUZA, 2013, p. 58).

Do artigo 145 a 149-A da Constituição Federal, estão elencados as instituições de tributos e o artigo 150 a 152 da Carta Magna impõe limitações aos entes federados ao poder de tributar, portanto existe uma rigidez no quesito distribuição de rendas.

Com a atual Constituição Federal, o Estado brasileiro retornou ao conceito puro de federação, não havendo novamente grandes inovações em matéria tributária. Discriminou-se a distribuição de rendas de forma rígida, concedendo-se competências tributárias privativas para a União, os Estados e os Municípios (VASCONCELLOS, 2013, p. 98).

Boa parte da arrecadação de tributos fica para União, colaborando para que surjam desigualdades regionais, desta forma tenta-se suprir essa diferença com os repasses é o que elucida Luiz Gustavo Lovato, (2006, s.p.):

A descentralização aumenta os gastos dos entes federados parciais, na medida em que alivia os encargos da União. Mas grande parte da arrecadação dos tributos nacionais se concentra nas mãos da União, o que cria certa desigualdade na distribuição de metas e receitas dentro da federação. Para equilibrar essa desigualdade, existem as previsões constitucionais de repasses de valores, pela União, aos Estados, Distrito Federal e Municípios, diretamente ou por meio de fundos de financiamento e de participação.

Em outros dizeres, mas com o mesmo fim explicado acima, relata, Luiz Gustavo Lovato (2006, s.p.):

Apesar dos tributos propiciarem receitas próprias aos entes parciais da federação, a descentralização das metas torna esses recursos, por vezes, insuficientes, gerando um *déficit* orçamentário. Para compensar esse *déficit*, o governo federal, detentor da maior parte das receitas nacionais, distribui recursos a fim de contrabalançar as desigualdades regionais.

A Constituição Federal distribui as competências aos entes do Estado para instituir impostos, a competência é inerente a criação do imposto porque ela se esgota na lei, depois os Estados passam a ter a capacidade tributária ativa, que é o direito de arrecadar imposto e passa a ser apenas uma relação jurídica de caráter obrigacional, no artigo 155 § 2º, XII, "g" também direciona a quem cabe regular, dar incentivos fiscais, isenções ao ICMS. Segue o texto abaixo:

No âmbito da tributação estadual, o art. 155, §2º, inc. XII, "g", da CF/88, estabelece que, em relação ao ICMS, 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" (FISCHER; SILVA e SOUZA, 2013, p. 52).

Desta forma, analisa-se que nenhum ente da federação pode conceder incentivos fiscais do ICMS sem que exista acordo entre os Estados-Membros, a lei complementar 24/75 é a que dispõe sobre os convênios para conceder isenções referentes ao ICMS, porém é sabido que infelizmente e independentemente de encontrar-se em vigor tal lei, os Estados concedem benefícios fiscais sem o consentimento dos Estados-Membros. É o que menciona Octavio Campos Fischer, Sabrina Garcez Henrique Silva e Leonardo Felipe Marques de Souza (2013, p.52):

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

O modismo de conceder incentivos fiscais do ICMS sem anuência dos outros Estados-Membros provocou o que chama-se hoje de guerra fiscal, os entes federados preferem arriscar-se com a concessão unilateral de benefícios fiscais para visar maior arrecadação para seus Estados, é o que esclarece o texto abaixo:

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

SOUZA, 2013, p. 54).

É sabido que quando se fala em arrecadações de tributos, a União é a que mais arrecada, pois, são inúmeros os tributos que estão abrangidos em sua competência tributária, Imposto de Importação, Imposto de Exportação, Imposto de Renda, Imposto sobre Produtos Industrializados, Imposto sobre Operação Financeira, e etc (art. 153 e 154 CF). Já os Estados e Distrito Federal podem instituir Impostos sobre Circulação de Mercadoria e Serviço, Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação, Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (art. 155. CF) e os Municípios detém a competência para instituir Impostos sobre Propriedade Territorial Urbana, Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (art. 156 da CF) é o que ensina Octavio Campos Fischer, Sabrina Garcez Henrique Silva e Leonardo Felipe Marques de Souza (2013, p.59) “No âmbito tributário, a divisão de competências é sintoma disto. Percebe-se facilmente que a União possui um número de tributos maior do que Estados e Municípios, o que faz com que estes dependam, em última instância, daquela.”

Por ser tratar de uma República Federativa é necessário o análise do princípio republicano e federativo, para que entre outras façanhas, o Estado Federado e os entes federados não firam o direito um do outro e, além disso, prejudicar economicamente e socialmente a coletividade, é o que expõe o texto a seguir:

Porém, uma constatação mais dura deste quadro é a de que parece que a federação vem sendo tratada como um fim em si mesmo. União, Estados, Distrito Federal e Municípios estão mais preocupados com seus próprios interesses e com uma maior fatia de poder político, financeiro ou econômico, do que com a satisfação dos interesses da sociedade. Por isto, estranhamos a ausência de busca de legitimidade democrática na discussão em torno do novo pacto federativo (Fischer; Silva e Souza, 2013 p. 59).

Mais uma vez, usa-se a afirmação acima, para reforçar que a federação não surgiria por si só, desta forma, deve ser analisado todos os entes federados em conjunção com aquilo que é assegurado no Estado Democrático de Direito, assim sugere Octavio Campos Fischer, Sabrina Garcez Henrique Silva e Leonardo Felipe Marques de Souza (2013, p.59):

Não se percebe que a federação é apenas uma fatia do todo e, portanto, que deve ser encarada como um instrumento de realização do Estado Democrático de Direito. Mais precisamente, entendemos que o princípio federativo deveria estar a serviço dos direitos fundamentais, núcleo da Constituição de 1988. É para este lado que ele deveria ser direcionado.

O princípio da solidariedade é um mandamento que está elencado em vários ramos do Direito, na seara constitucional, ele está assegurando no art. 3º I, o Texto Maior assegura que além de garantir-se os direito de liberdade também deve ser assegurado os direitos de igualdade a qual está estritamente ligado ao social, por isso, deve-se entender que tal princípio não está voltado meramente para os indivíduos de certa comunidade, mas deve-se observar além disso, este mandamento está vinculado a Federação e aos Estados-Membros para que possa valer harmonia entre todos, desenvolvimento econômico e social entre as várias regiões, é o que elucida o pensamento a seguir:

Devemos ter um federalismo que sirva de base para que os valores constitucionais fundamentais possam ser realizados e não para satisfazer interesses específicos de grupos políticos ou de alguns entes federativos. Devemos, ademais, resgatar a ideia de que a federação repousa sobre o valor solidariedade (FISCHER; SILVA E SOUZA, 2013 p. 59).

O princípio da proporcionalidade se resume naquilo que deve ser justo e razoável, pondera-se algo para que seja proporcional e sem excessos, deste modo ao conceder benefícios fiscais também deve-se analisar tal princípio, é o que pontifica Octavio Campos Fischer, Sabrina Garcez Henrique Silva e Leonardo Felipe Marques de Souza (2013, p.61):

Mais do que isto, a concessão de benefícios fiscais deve ser objeto de ponderação através do critério da proporcionalidade: sua necessidade, sua adequação ao fim que se pretende atingir e não provocar um malefício que se sobreponha ao efeito benéfico almejado.

Infelizmente, muitas vezes a concessão do benefício fiscal deixa de se atentar as regras legais, preferem a satisfação e interesse pessoal, é o que professa o texto seguinte:

Mas, a prática tem demonstrado o contrário. Não significa que a atuação de setores de contribuintes em defesa de seus interesses, com o intuito de

obter benefícios fiscais, seja ilegal ou indevida. Por certo que não. Não significa, também, que seja possível imaginar um agir governamental sem qualquer influência externa, exigindo-se apenas que esta seja filtrada, debatida e considerada em decisões de forma clara e legítima (FISCHER; SILVA e SOUZA 2013, p.61).

O Federalismo Fiscal está totalmente ligado a distribuição de competência tributária e repartição de receitas, portanto ainda sim, se encontra dificuldades entre os entes federados, mesmo com o poder de instituir imposto, arrecadar, bem como partilhar. Assim é necessária uma reformulação do federalismo fiscal, é o que elucida:

Na verdade, o federalismo fiscal em vigor ainda repousa no modelo posto em prática pela reforma tributária de 1967, quando as condições sob as quais operava a economia brasileira eram completamente diferentes daquelas encontradas hoje em dia. Esse modelo foi parcialmente desfigurado em 1988 e submetidos a sucessivos remendos desde então, sem que os seus fundamentos tivessem sido reformulados. A consequência desse imobilismo foi o acúmulo de distorções que impedem o avanço de propostas de descentralização das responsabilidades públicas e a redefinição do papel de cada ente federado na condução das políticas indispensáveis a um novo ciclo de desenvolvimento (REZENDE e OLIVEIRA, 2003, p. 25).

A inflexibilidade a mudanças no federalismo fiscal, só causa prejuízos, é necessária a reforma tributária, é o que revela Fernando Rezende e Fabricio Augusto de Oliveira (2003, p. 26):

O receio de enfrentar o desafio da construção de um novo modelo de federalismo fiscal revelou-se contraproducente. Tendo sido tratado como um tabu, cujo enfrentamento levaria a consequências imprevisíveis, a opção por não mexer no regime de partilha e transferência de receitas estabelecidas na Constituição acabou por revelar-se equivocada. Apesar das dificuldades políticas para alterar as regras que regulam os mecanismos de repartição de receitas tributárias na Federação, o não enfrentamento dessa questão acaba por inviabilizar as alterações necessárias no sistema tributário para adequá-lo às exigências da abertura econômica e da integração continental.

A reforma tributária é necessária para o país, visto que ao alterar a estrutura legislativa dos tributos o sistema de tributação também se modernizará e se tornará mais igualitário, podendo inclusive eliminar as guerras fiscais. O texto abaixo aclara os dizeres:

Até agora, o debate sobre a reforma tributária evitou tocar na ferida. O regime constitucional de repartição de receitas foi posto de lado e visto como um tabu, cujo enfrentamento poderia fazer com que essa reforma não fosse viabilizada. A experiência demonstrou que essa estratégia está equivocada. A revisão do sistema de impostos, que envolve a questão de atribuição de competência para instituir e administrar tributos na Federação determina, juntamente, com o sistema de partilha e transferências, o perfil de repartição de receitas. A alteração isolada de uma das faces desse perfil não é capaz de corrigir as distorções apontadas, podendo, ao contrário, torná-las ainda mais graves. Além disso, ela limita as possibilidades de promover uma reformulação mais abrangente do próprio sistema tributário, uma vez que fica mais difícil conciliar os distintos interesses envolvidos e encontrar um novo ponto de equilíbrio entre competências e transferências (REZENDE e OLIVEIRA, 2003, p. 31-32).

Analisa-se também que proteção do contribuinte no âmbito da tributação do imposto sobre consumo é importante, para que não se tenha tributações excessivas e fora do contexto, é o que esclarece Mônica Pereira Coelho de Vasconcellos (2013, p. 108):

Posto isto e demonstrado que a repartição de competências tributárias não é a única forma de obter autonomia financeira como alternativa para a manutenção de uma estrutura federativa, havendo ainda a preocupação em proteger o contribuinte de uma tributação excessiva, passaremos a tratar dos problemas gerados pela imputação da tributação sobre o consumo no âmbito estadual, em face da estrutura federativa e da possibilidade de reforma constitucional que atinja a discriminação de competências tributárias atualmente vigente, em face do disposto no artigo 60, parágrafo 4º da Constituição Federal.

Entende-se, portanto, que apesar do país ser uma República Federativa, munido de uma Constituição Federal cheia de princípios e distribuição de funções dos poderes, dotado de um federalismo fiscal onde a cada Estado-Membro lhe é conferido atribuições como, por exemplo, o poder de tributar e partilha das receitas, ainda sim, observa-se muitas decisões dotadas de interesse próprio e gritante desigualdade entre as regiões Brasil, sem sombra de dúvidas é necessária a reforma tributária do país.

4.2 Desigualdade Regionais

Nos primeiros artigos da Constituição Federal estão elencados os princípios fundamentais do Estado Democrático de Direito, segue o que diz o Texto Maior:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

O inciso III, da Carta Magna faz menção as desigualdades sociais e regionais, justamente o que aborda esse subcapítulo, é o que mostra Gilmar Ferreira Mendes e Cesar Cunha Campos, (2011, p. 26):

O inciso III do artigo 3º da Constituição Federal de 1988, que menciona “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais” entre os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil; o artigo 23, parágrafo único, que faz referência ao equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional.

Ao ler o artigo mencionado acima, subentende que afirmou-se pela Carta Magna que o Brasil, é um país com desigualdades, porém ao afirmar que o objetivo principal da República Federativa é erradicar essas desigualdades, tem que se fazer cumprir tais mandamentos, é o que aclara o texto:

A Constituição Federal reconhece que o Brasil é um país com desigualdades de desenvolvimento social e econômico entre as diversas regiões do país e por todo o texto constitucional foi inserido dispositivos que declaram a desigualdade regional e prescreve mecanismos para o desenvolvimento destas regiões, em atenção ao art. 3º da Constituição Federal (BRANDÃO JUNIOR, 2013, p. 146).

A União menciona como meio para desenvolvimento regional o que Elucida também Gilmar Ferreira Mendes e Cesar Cunha Campos, (2011, p. 26): Mais adiante, o artigo 43 afirma que “... a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais”.

Também menciona em seu art. 43 § 2º da Constituição Federal os benefícios para desenvolvimento econômico e social da região, segue o texto:

Tem-se, por exemplo, o artigo 43 que prevê, para efeitos administrativos, o papel da União para articular ações em um mesmo complexo

geoeconômico e social, visando o desenvolvimento econômico e social e à redução das desigualdades regionais. Ainda, seu §2º, III prescreve que a União poderá conceder temporariamente isenção, reduções ou diferimento como forma de incentivos regionais (BRANDÃO JUNIOR, 2013, p. 147).

Segue o mesmo raciocínio, voltado a tributação é o que alude Gilmar Ferreira Mendes e Cesar Cunha Campos (2011, p. 29) "No tocante à tributação, o artigo 151, inciso I da Carta de 1988, admite a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país."

Mostra-se novamente a permissão de incentivos fiscais para reduzir as desigualdades regionais, segue o texto:

O artigo 151, I da CF torna explícito para a União a permissão para, no exercício da competência tributária, instituir incentivos fiscais para a correção dos desequilíbrios sociais e econômicos entre as diferentes regiões do país. No trato da ordem social, o artigo 198, §3º, II, a Constituição Federal se preocupa em reservar para a Lei Complementar a competência para estabelecer critérios de rateio de recursos vinculados à saúde entre todos os entes políticos com o objetivo de progressiva reduzir as desigualdades regionais. Ainda, o artigo 173, VII estabelece a redução das desigualdades regionais e sociais como princípio a ser observado pela ordem econômica (BRANDÃO JUNIOR, 2013, 147).

O artigo 21 da Constituição Federal no seu inciso IX determina que a União terá competência para execução de planos para desenvolvimento econômico regional, é o que mostra Salvador Cândido Brandão Junior (2013, p. 147) "No artigo 21, IX, a Constituição Federal confere à União a competência exclusiva para elaborar e executar planos nacionais e regionais de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social."

Outra alusão ao desenvolvimento regional está, "Nos parágrafos 6º e 7º do artigo 165, encontra-se os comandos segundo os quais o projeto de Lei Orçamentária deverá estar de acordo com o Plano Plurianual e ter, dentre outras funções, a de reduzir desigualdades inter-regionais." (MENDES; CAMPOS, 2011, p. 26)

O artigo 170, VII, assegura como forma de existência digna e justiça social, o princípio da redução das desigualdades regionais e sociais, de cunho econômico, é sugerido que o desenvolvimento econômico atue para reduzir o problema da desigualdade, porém a economia que tem como base um sistema

capitalista, concentração de acumulo de capital na mão de poucos, é necessário uma justa distribuição de renda para melhor resultado do problema apresentado, é entendimento de Gilmar Ferreira Mendes e Cesar Cunha Campos (2011, p. 26):

Finalmente, podemos assinalar a conexão do inciso VII do artigo 170, que trata da redução das desigualdades regionais e sociais, com o caput do artigo 192 da Carta Maior, segundo o qual o sistema financeiro nacional deve ser estruturado de forma a promover o desenvolvimento equilibrado do país.

Desde muito cedo, notou-se as gritantes desigualdades do Brasil e para tentar amenizar essas dificuldades encontradas foi através do Decreto número 1 que instituiu-se a República dos Estados Unidos do Brasil, salienta os Gilmar Ferreira Mendes e Cesar Cunha Campos (2011, p. 26):

Importante lembrar que, ao contrário de quase todas as outras federações, a federação brasileira foi decretada. O Decreto no 1 criou a república em caráter provisório, a República dos Estados Unidos do Brasil. Foi Rui Barbosa quem exigiu que fosse uma federação, justamente para apaziguar as demandas regionais, demandas que enfrentamos até hoje.

Acontece que alguns Estados do país concentram muitas riquezas e outros estão totalmente desprovidos, é flagrante a desigualdade regional no Brasil, é o que se sucede com a arrecadação do ICMS e conseqüentemente a guerra fiscal, é o que aclara o texto abaixo:

Quando observamos a guerra do ICMS, é muito importante o que o ministro falou, um ICMS interestadual pautado em uma regra de 2%. Mas basta olhar para São Paulo para ver o tamanho do estouro que o Estado teria numa sensibilidade com o tema dessa natureza (MENDES; CAMPOS, 2011, p. 37).

Se uma das objeções da arrecadação do ICMS é para assegurar o desenvolvimento do Estado arrecadador, o que acontece hoje com o Brasil? Qual a dificuldade em planejar para que existam desenvolvimentos regionais? Ensina Salvador Cândido Brandão Júnior (2013, p. 151):

Resta ainda outro ponto. Se norma tributária indutora é reflexo do poder de regular e se o objetivo for utilizá-lo como instrumento para a promoção do

desenvolvimento, é necessário investigar se o incentivo fiscal, principalmente o do ICMS, para ser implementado, deve estar previsto em planejamento para o desenvolvimento elaborado pela União, editado pelo Congresso Nacional, como um instrumento para tanto. É preciso analisar a possibilidade de os Estados utilizarem incentivos de ICMS como instrumento para o desenvolvimento.

Se de um lado a União centraliza a execução dos planos nacionais e regionais para desenvolvimento econômico e social de outro também não conhece as necessidades regionais mais que os próprios Estados-membros, desta forma é interessante que os próprios entes federados possam planejar para o desenvolvimento econômico e regional, segue o texto:

Ainda, parece ser uma limitação à atuação dos Estados o disposto no artigo 21, IX, na medida em que, se os incentivos fiscais de ICMS são instrumentos para promoção do desenvolvimento, este meio para cumprir tal desiderato deve estar contemplado em um plano de desenvolvimento nacional ou regional elaborado pela União Federal (Brandão Junior, 2013, p. 153).

Norteia Salvador Cândido Brandão Junior (2013, p. 154):

Ressalte-se que elaboração e execução do plano nacional e regional de desenvolvimento econômico e social, conforme artigo 21, IX da Constituição, é de competência exclusiva da União, mas isso não afasta a possibilidade de que as diretrizes e instrumentos definidos como necessários ao desenvolvimento esbarrem em matérias da competência concorrente.

Destarte, são evidentes as amplas desigualdades regionais no Brasil, sejam ela de cunho social ou econômico, por outro lado, tem-se a Constituição Federal que deve-se total respeito, mas é necessário a reformulação de alguns conceitos e interesses políticos, além de uma reforma tributária, para que essas desigualdades se tornem menos evidenciadas.

4.3 Guerra Fiscal.com

O que é guerra fiscal? Considera-se uma disputa entre os entes federados, na qual alguns apresentam melhores incentivos para que as empresas,

incentivos fiscais e até de infraestrutura, isso tudo sem seguir os procedimentos dos convênios. É o que denota o texto a seguir:

Trata-se de litígio existente entre os Estados e o DF – com implicações no âmbito da não cumulatividade – decorrente do fato de que, unilateralmente, são concedidos incentivos de natureza diversificada, sem fundamento em Convênios entre as unidades federativas, na forma prevista na Lei Complementar nº 24, de 7.1.75 (recepcionada pelo art. 34, §§ 4º, e 5º, da CF-88), a saber:

a) *fiscais*: isenção de imposto para novas empresas, sem produção similar no Estado, válida por determinado período de tempo; isenção ou redução do imposto para as micro e pequenas empresas, redução da alíquota do imposto para situações e produções especiais; postergação dos prazos de pagamento; isenção ou redução do imposto sobre produtos específicos destinados ao exterior;

b) *financeiros*: aquisição de ativos fixos; formação ou recomposição de capital de trabalho; financiamento do pagamento do imposto; participação acionária; financiamento para o desenvolvimento tecnológico; financiamento para empresas de turismo;

c) *estímulo para infraestrutura*: venda de lotes e galpões por preços reduzidos; permuta de terrenos para a localização de empresas; doação de áreas e lotes industriais; implantação de áreas e distritos industriais;

d) *outros estímulos*: facilidade no processo de registro de empresas; simplificação do processo de licitação para pequenas empresas; assistência técnica na elaboração do projeto; apoio à formação de capacitação de pessoal (PAULSEN, 2012, s.p.).

O tema já é discutido a muito tempo, desde quando se instituiu o IVM (Imposto Sobre Vendas de Mercadorias) e a seguir criou-se o Imposto sobre Vendas de Consignações já havia indícios de guerra fiscal é o que assevera Gilmar Ferreira Mendes e Cesar Cunha Campos, 2011, p. 13:

Basta lembrar quando isso tudo começou a se agravar para concluir que não dá mais para esticar o atraso. Desde 1923, quando criado o Imposto sobre Vendas de Mercadorias, depois transformado no Imposto sobre Vendas de Consignações (1934), a disputa tributária entre as unidades federativas já apontava, sempre em meio a acaloradíssimas discussões, a necessidade de se estabelecer um sistema tributário eficiente, capaz de promover, além da velha e boa justiça fiscal, a redução das desigualdades regionais típicas de um país- continente como o nosso.

No ano de 1975 se criou o Conselho Nacional de Política Fazendária, onde todos os estados antes de outorgar os benefícios fiscais, deveriam passar por procedimentos obrigatórios para a concessão dos incentivos fiscais, o texto abaixo aclara os dizeres:

Mesmo sob a mão de ferro da ditadura, a guerra fiscal persistiu, movida a incentivos unilaterais, a ponto de, mediante lei complementar, reforçar-se aos membros da Federação o imperativo de agirem cooperativamente: em 1975, foi criado o Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), cuja anuência passou a ser obrigatória para a concessão de benefícios fiscais, necessariamente vinculados ao desenvolvimento regional, sobretudo do Norte e Nordeste. No meio do caminho, entretanto, estavam às crises do petróleo e, com elas, a débâcle econômica mundial. As assimetrias regionais, assim como as meias trapaças para driblá-las, só recrudesceram, bem ao estilo tão corrosivo do “cada um por si” ou do apocalíptico “salve-se quem puder” (MENDES; CAMPOS, 2011, p. 13).

A Constituição Federal concedeu aos Estados-membros suas devidas competências para instituir imposto, é o que cita Mônica Pereira Coelho de Vasconcellos (2013, p. 108) “Para que os Estados tenham autonomia financeira, a Constituição Federal outorgou-lhes competência para instituir o ICMS.”

De outro lado enfatiza-se “No entanto, a fim de preservar a estrutura federativa, limitou a concessão de incentivos fiscais, condicionando-a à deliberação prévia e conjunta dos Estados e Distrito Federal, para aprovação por convênio.” (VASCONCELLOS, 2013, p. 109)

A Carta Magna, em seu artigo 155, XII, g ordena que os incentivos fiscais sejam regulados por lei complementar, analisa-se o teor do texto constitucional:

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

A Lei Complementar nº 24 de 7 de Janeiro de 1975 dispõe sobre os convênios para a concessão de isenção de imposto sobre o ICMS, segue o que está disposto no artigo 1º e 2º:

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.

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.

Mais uma vez, se destaca o que já foi mencionado outras vezes neste trabalho, muitos Estados ainda concedem os benefícios fiscais unilateralmente sem se importar com o que diz a lei, é o que leciona o texto a seguir:

Ocorre que, sob o argumento de promover o desenvolvimento econômico de seus territórios, os Estados ignoram a condição imposta constitucionalmente, concedendo unilateralmente incentivos fiscais de ICMS de diversas naturezas, para atrair investimentos empresariais, ignorando, dessa forma, os limites previstos na Lei Complementar no 24/75 (VASCONCELLOS, 2013, p. 109).

A competição entre Estados é imensa, a concessão unilateral de benefícios fiscais é alarmante, desta forma brigam entre si e eclodem assim, a guerra fiscal é o que salienta Mônica Pereira Coelho de Vasconcellos (2013, p. 109):

Neste cenário, os Estados acabam competindo entre si, concedendo cada vez mais incentivos fiscais, na tentativa de tornar o seu território o mais atrativo possível para os investimentos. São concedidos os mais diversos tipos de benefícios: isenções, reduções de base de cálculo, créditos presumidos, reduções de alíquotas, deferimentos, concessão de prazos para pagamento, financiamento do valor do imposto devido etc. Essa conduta configura o que se chama guerra fiscal.

Por consequência dos incentivos fiscais unilaterais e por não se resguardarem de acordo com o que diz o Texto Maior, o Estado que se acha prejudicado aciona o judiciário, explana o texto abaixo:

Em decorrência da concessão desenfreada de incentivos fiscais, que ignoram as limitações traçadas na Constituição Federal, observa-se o crescente número de ações por parte dos Estados que se sentem prejudicados perante o Supremo Tribunal Federal, que questionam a legitimidade dos benefícios e, ainda, a aplicação de sanções aos contribuintes adquirentes de mercadorias beneficiadas em operações interestaduais (VASCONCELLOS, 2013, p. 110).

O mais novo estopim da guerra fiscal é sem dúvidas a que se refere ao comércio eletrônico, conhecida como “guerra fiscal do comércio eletrônico” ou então “guerra fiscal.com” é o que acena Osvaldo Santos de Carvalho, (2013, p. 236):

A mais recente modalidade de “guerra fiscal” surgida no âmbito do ICMS é a estabilidade no comércio interestadual de mercadoria via internet que, por

sua peculiaridade, vem sendo denominada “guerra fiscal.com” (“guerra fiscal do comércio eletrônico”, ou ainda, “guerra fiscal do comércio não presencial”).

O ICMS é a grande fonte de receita dos Estados, porém deve-se seguir a risca os ditames da Constituição Federal, não podendo unilateralmente conceder incentivos fiscais para benesse própria é o que elucida Ives Gandra da Silva Martins e Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 20):

Na autonomia financeira dos Estados, é o ICMS a sua grande fonte de receita, tributo cuja estadualização implica a existência de regras na Lei Suprema destinadas a evitar que os Estados sejam privados do direito de dirigir suas políticas regionais, ou que sejam pressionados a concederem benefícios, por autênticos “leilões” provocados por investidores que escolhem o local de sua instalação em função dos benefícios que este ou aquele Estado lhes ofereçam.

Infelizmente analisa-se que os investidores que estão alojados nessas regiões, tendem a negociar com o próprio Estado seus benefícios e fazem com que as empresas já instaladas a tempos, não tenham os mesmos incentivos e acabam por prejudicá-las, é o que científica o texto a seguir:

Na atual guerra fiscal, são os investidores que negociam e impõem às Secretarias dos Estados sua política, obtida, por se instalarem naqueles que lhes outorgarem maiores vantagens. Tal fato representa de rigor, que a verdadeira política financeira não é definida pelos governos, mas exclusivamente pelos investidores. E, muitas vezes, gera descompetitividade no próprio Estado para estabelecimentos, já há longo tempo lá estabelecidos, que não poderão dos estímulos se beneficiar (MARTINS; CARVALHO, 2012, p. 20).

As empresas devem ter os mesmo direitos e deveres, onde é dado a uma empresa um incentivo sem previsão legal, ou simplesmente por imposição dos investidores, faz com que a sistemática da Constituição Federal, ao que se refere a competitividade, pacto federativo e a própria Federação estejam totalmente feridos, veja-se o ensinamento de Ives Gandra da Silva Martins e Paulo de Barros Carvalho, (2012 p. 20):

Se um Estado sofre, na Federação, desfigurações tributárias devido à sistemática não cumulativa do ICMS, sendo obrigado a reconhecer créditos presumidos, mais inexistentes, concedidos por outros Estados, SEM A SUA

CONCORRENCIA, as empresas estabelecidas em seu território torna-se descompetitivas e sem condições concorrenciais, dada a invasão de produtos estimulados, à margem do consenso unânime. Nitidamente, o pacto federativo torna-se uma farsa e a Federação, um sistema debilitado, restando a tríplice autonomia (política, administrativa e financeira) seriamente maculada.

Os Estados mais estruturados e ricos reclamam pelo uso indiscriminado dos benefícios legais sem observância da legislação pelos Estados mais pobres, já estes reclamam a falta de recursos e as dificuldades que o próprio sistema tributário impõe. Prejudica-se também, os contribuintes, devido à validade ou não dos incentivos fiscais, explica o texto a seguir:

O problema da “guerra fiscal”, seus motivos e consequências, extrapolam o âmbito estritamente jurídico, invadindo o campo econômico. Os estados mais desenvolvidos acusam os outros de lançarem mão de mecanismos fiscais contrários à ordem jurídica para atrair a seus territórios empresas teoricamente capazes de estimular o desenvolvimento que perseguem. Já os menos favorecidos, contra-atacam com o argumento de que tem direito de buscar a concretização de suas metas econômicas e sociais pelos meios de que dispõem, considerando as deficiências e as distorções que o sistema tributário, inegavelmente, ostenta. Com isso, sofre os contribuintes, inseguros quanto à validade das concessões que lhe são acenadas, e, até mesmo, quanto as possíveis retaliações que a eles possam ser dirigidas (MARTINS; CARVALHO, 2012 p. 25).

A concessão dos benefícios fiscais para atrair os investidores e consequentemente aumentar as receitas do Estado, é o que denomina-se Guerra Fiscal, os entes federativos mais ricos querem combater o uso “indiscriminado” dos incentivos para com os Estados mais pobres, é o que acena Hugo de Brito Machado (2010, p. 383):

A concessão de isenção do ICMS para atrair investimentos novos tem sido denominada guerra fiscal. Cuida-se de denominação pejorativa, com a qual os Estados desenvolvidos combatem o uso do incentivo fiscal pelos Estados pobres. E estes, talvez impressionados pela expressão pejorativa, admitem as restrições à sua autonomia política.

Deve-se analisar de onde surgem os incentivos fiscais, se do Estado mais pobre ou mais rico, segue a lição:

Do ponto de vista estritamente jurídico, é importante distinguir o incentivo

concedido por um Estado rico daquele concedido por um Estado pobre. O primeiro é flagrantemente contrário á Constituição Federal, o segundo realiza princípio fundamental por esta consagrado (MACHADO, 2010, p. 383).

A palavra princípio é algo que vem antes das leis, são as vigas mestre de um ordenamento jurídico, portanto, um dos princípios fundamentais da Constituição Federal é radicar a pobreza e a marginalização e as desigualdades sociais e regionais desta forma também no artigo 151, I da CF, menciona os incentivos fiscais como forma para ajudar o desenvolvimento regional, é o que alude Hugo de Brito Machado (2010, p. 383):

A Constituição Federal consagra como um dos objetivos fundamentais de nossa República erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades sociais e regionais (art. 3, III). Quando veda á União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, faz expressa ressalva, asseverando ser admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País (art. 151, inc. I). Ao tratar dos orçamentos fiscais e de investimentos, diz que estes, compatibilizados com o plano plurianual, terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais (art. 165, § 7º). Finalmente, consagra como princípio vetor da ordem econômica e financeira a redução das desigualdades regionais e sociais (art. 170, inc. VII).

Logicamente e de acordo com os princípios constitucionais, entende-se que os benefícios que são concedidos aos Estados ricos são inconstitucionais, enquanto que a concessão dos mesmos benefícios a Estados pobres ajudam a reduzir os níveis de desigualdade, é o que demonstra o pensamento a seguir:

Diante de tão evidente e eloquente consagração, pela Lei Maior, do propósito de reduzir as desigualdades sócio-econômicas regionais, tem-se de concluir que a concessão de incentivos fiscais por Estados ricos, porque tende a agravar as desigualdades sócio-econômicas regionais, é inconstitucional, enquanto os incentivos fiscais concedidos por Estados pobres, porque tendem a reduzir aquelas desigualdades, realizam o princípio constitucional (MACHADO, 2010, p. 383).

É sabido que a guerra fiscal é prejudicial, pois gera conflitos entre os entes federados e muitas vezes fere o ordenamento jurídico, por desequilibrar o crescimento econômico das regiões menos favorecidas é o que ilustra Maki Minato (2014, p. 107):

A guerra fiscal em todas as suas modalidades enfraquece o federalismo ao estremecer as relações entre os entes subnacionais. No campo do ICMS, a edição de normas contrárias à Constituição pelos governadores e Assembleias Legislativas dos Estados desafia a soberania da República Federativa do Brasil e prejudica toda a sociedade, pela insegurança jurídica, pelo desincentivo ao crescimento econômico e pela perda na arrecadação dos recursos tão necessários ao desenvolvimento social.

Portanto, o primeiro preceito a ser seguido são o dos princípios fundamentais elencados pela Constituição Federal, o segundo mandamento a passar por análise é a Carta Magna que estabelece em diversos artigos a erradicação da pobreza e o desenvolvimento econômico e social, por conseguinte analisa-se os incentivos que são atribuídos as regiões mais desfavorecidas, e assim, através da proporcionalidade, faz-se uma análise das necessidades primordiais de cada Estado para conceder ou não os benefícios fiscais, outro ponto importante, seria a discussão e reforma tributária, para melhor aplicação dos incentivos a quem realmente precise.

4.4 Precedências a EC 87/2015

Antes do advento da Emenda Constitucional 87/2015 o artigo 155 § 2º tinha o seguinte teor:

Art.155.Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
§2ºO imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:
a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;
b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;
VIII - na hipótese da alínea a do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual; (grifo nosso)

Pode-se perceber que a forma de cobrança quando se trata de consumidor final de outro Estado e contribuinte do ICMS tem-se a incidência de alíquota interestadual, o ICMS operação própria é pago pelo remetente da mercadoria e arrecadação é para o Estado de origem, o ICMS diferencial de alíquota é pago pelo destinatário da mercadoria e Estado arrecadador da diferença é o de destino. (grifo nosso)

Quando o consumidor final é de outro Estado é não é contribuinte do ICMS, tem-se incidência de alíquota interna que é pago pelo remetente e o Estado arrecadador é o da origem. (grifo nosso)

Por outro lado, quando não é consumidor final, ou seja, mercadorias não são para o consumo, mas fazem parte da atividade empresarial tem-se incidência da alíquota interestadual e o ICMS será paga pelo remetente e arrecadação será do Estado de origem. (grifo nosso)

A Constituição Federal é clara ao explicitar em seu teor, que toda mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte aplicar-se-á alíquota interna do remetente da mercadoria, é o que demonstra os dizeres de Maki Minato, (2014, p. 101):

Quanto à disputa em torno do comércio eletrônico, o artigo 155, inciso VII, alínea 'b', da Constituição Federal, conjugado com o artigo 11, inciso I, alínea 'a', da Lei Complementar no 87/1996, deixa claro que o imposto incidente sobre as operações interestaduais destinadas a não contribuintes é devido integralmente ao local onde estiver situado o estabelecimento do vendedor, isto é, ao estado de origem.

Acontece que referido artigo da Constituição Federal, já mencionado acima não prescreve uma realidade para as vendas interestaduais não presenciais, dispõe o texto:

A disposição constitucional, contudo, não se conforma à realidade do comércio eletrônico, que reduziu as distâncias entre os consumidores e os produtores, diminuiu o número de intermediários e permitiu a expansão das vendas interestaduais e até mesmo das transações internacionais. (MINATO, 2014, p. 101)

O que os Estados exigem com a guerra fiscal não presencial, é uma fatia do valor do ICMS, é o que informa Maki Minato (2014, p. 105):

No entanto, no caso do comércio eletrônico, os termos “guerra fiscal.com” ou guerra fiscal sobre o comércio eletrônico são utilizados como referências à tributação exigida pelos estados na entrada de mercadorias adquiridas por vias remotas, de forma contrária à repartição tributária delineada pela Constituição Federal.

Assim, antes do advento da Emenda Constitucional nº 87/2015, a

venda interestadual para consumidor final não contribuinte, tinha como aplicação a alíquota interna do Estado de origem e a arrecadação do ICMS, também era destinada a este mesmo Estado. Acontece que com o grande avanço tecnológico os provedores de acesso passaram a ser um meio para comercializar produtos e conseqüentemente atraiu muitos compradores, o que claramente fez a arrecadação dos Estados mais desenvolvidos aumentar e com isso aqueles outros Estados desfavorecidos se descontentarem e por si só, para aumentar as arrecadações do ICMS protocolaram o convenio 21/2011.

4.5 Protocolo ICMS 21/2011

Desta forma, muitos Estados, em especial os que menos arrecadam ICMS ficaram descontentes com as arrecadações de imposto de outros Estados e no mês de abril de 2011, vinte Estados assinaram o Protocolo ICMS nº 21, criando nova forma para cobrar ICMS nas operações interestaduais destinadas ao consumidor final nas compras realizadas de maneira não presencial.

Veja o que alude Osvaldo Santos de Carvalho (2013, p. 239 e 240):

Ocorre que, em 1º de abril de 2011, vinte unidades federadas resolveram dar uma interpretação a esse dispositivo de forma diversa do que vinham adotando desde a promulgação da Constituição de 1988 até aqui, celebrando para tanto o Protocolo ICMS n. 21, publicado no DOU em 07/04/2011, instituindo uma nova forma de cobrança dos impostos nas operações interestaduais que destinem mercadoria ou bem ao consumidor final, cuja aquisição venha a ocorrer de forma não presencial por meio de *internet, telemarketing ou showroom*.

Resumidamente o Protocolo ICMS nº 21 estabelece que o Estado não signatário do protocolo e remetente da mercadoria deveria pagar o ICMS operação própria, no caso do Estado de SP seria 18%, além dessa porcentagem sobre valor do produto que seria devido ao Estado de origem, também seria acrescido ao produto o diferencial de alíquota, nada mais seria que a diferença da alíquota interna do Estado destinatário e o percentual previsto no protocolo.

Novamente cita Osvaldo Santos de Carvalho (2013, p. 241):

Em termos práticos, um produto no valor de R\$ 1.000,00 comprado por uma

pessoa tida como consumidora final de ICMS (num dos estados Signatários do Protocolo), e tendo como Estado de origem São Paulo (que não aderiu ao Protocolo), sofre a incidência de R\$ 180,00 de ICMS, devido ao Estado de origem (conforme previsto na CF, art. 155, VII, “b”).

Aplicando a disciplina contida no Protocolo n. 21, sem que antes haja alteração constitucional no mesmo sentido, o valor do ICMS devido na operação será de R\$ 180,00 (ICMS devido ao Estado de São Paulo aplicando-se a alíquota de 18% sobre o valor da operação) acrescido de mais R\$ 110,00 (ICMS devido ao Estado destinatário), totalizando R\$ 290,00. O valor devido ao Estado destinatário é devido pela diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário (por hipótese 18%) e o percentual previsto no Protocolo (18% - 7% = 11%).

Apesar dos protocolos poderem ser entre dois Estados e Distrito Federal, deve-se atentar quais os procedimentos legais que podem ser adotados através desta medida, caso contrário, o estabelecimento do protocolo sem a observação da legalidade, torna o protocolo inconstitucional, é o que mostra os artigos 38 e 40 do Convenio ICMS nº 133/1997.

4.6 Inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011 (ADI 4628/DF e ADI 4713/DF)

O princípio da legalidade encontra seu fundamento no artigo 5º, II da Constituição Federal, onde cita que ninguém será obrigado a fazer algo ou deixar de fazer, senão em virtude da lei, no âmbito do direito tributário pode-se trazer a tona ninguém será obrigado a cumprir preceito tributário que não tenha sido criado por lei e pela entidade competente, portanto é flagrante a inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011 porque através de um ato administrativo foram criadas repartições de alíquotas nas operações interestaduais, veja-se os dizeres de Osvaldo Carvalho dos Santos (2013, p. 241 e 242):

Além da clara violação ao princípio da legalidade, haja vista ser a matéria tratada por simples ato administrativo firmando entre Estados e Distrito Federal, efetivamente foi criada uma hipótese de repartição de alíquotas em operações interestaduais destinadas a consumidores finais, não contribuinte de imposto, quando a Constituição Federal, no art. 155, II, § 2º, VII, “b”, estabelece que nessas circunstâncias, deve prevalecer o regime exclusivo de origem, ou seja, o imposto fica integralmente com o Estado remetente da mercadoria ou bem.

Segue ainda, o ensinamento abaixo:

Tal postura indica que os Estados signatários do referido Protocolo procuraram estabelecer a discriminação tributaria nas operações interestaduais em relação aos bens, em razão da sua procedência ou destino, o que é vedado pela Constituição em diversas passagens, em nítida ofensa ao Pacto Federativo. Confira-se:

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

(...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvado a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

É flagrante a inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 2011, em face da violação dos arts. 150, IV e V, e 155, II, § 2º, II, VI e VII, "b", da Constituição Federal (SANTOS, 2013, p. 242).

Como já dito, não pode ser elaborado Protocolos fora dos seus fins, é o que menciona Osvaldo Carvalho dos Santos (2013, p. 243):

O Protocolo do ICMS tem por aptidão fixar procedimentos fiscais comuns entre signatários, com o objetivo de aperfeiçoar e melhorar os controles das operações do ICMS, não podendo estabelecer normas que aumentem, reduzam ou revoguem benefícios fiscais.

Segue os dizeres do art. 38 do Regimento Interno do CONFAZ, para conhecimento:

Art. 38. Dois ou mais Estados e Distrito Federal poderão celebrar entre si Protocolos, estabelecendo procedimentos comuns visando:

I – a implementação de políticas fiscais;

II – a permuta de informações e fiscalização conjunta;

III - a fixação de critérios para elaboração de pautas fiscais;

IV - outros assuntos de interesse dos Estados e do Distrito Federal.

Parágrafo único. Os Protocolos não se prestarão ao estabelecimento de normas que aumentem, reduzam ou revoguem benefícios fiscais.

O Protocolo só vincula os Estados signatários, não tem aptidão para aumentar ou reduzir os benefícios fiscais, segue a lição de Osvaldo Carvalho dos Santos (2013, p. 244):

Dito de outro modo, a norma veiculada pelo Protocolo em apreços somente poderia obrigar os Estados signatários, mas jamais regular as condutas dos outros entes da Federação que não firmaram tal modalidade de ato administrativo.

Ultrapassando os limites estabelecidos na norma que fundamenta a

validade formal e material dos Protocolos, o parágrafo único da cláusula primeira, do Protocolo n. 21, outorgando ao ato administrativo características de abstração e generalidade, pretendeu vincular a conduta de terceiros, tais como as unidades Federação não signatárias do Protocolo e contribuintes de outros Estados.

Para Osvaldo Carvalho dos Santos (2013, p.244):

A intenção dos Estados signatários ao mencionado Protocolo e do Distrito Federal foi de tentar “adaptar a cobrança do ICMS à nova realidade advinda do comércio eletrônico na internet, bem como procurar caracterizar nessa modalidade de comércio a figura de uma operação mercantil interestadual entre contribuintes...”

No dia 17 de setembro de 2014, foi declarado inconstitucional o Protocolo ICMS 21/2011:

Em 17 de setembro de 2014, o RE no 680.089 foi julgado pelo Supremo Tribunal Federal, assim como as ações diretas de inconstitucionalidade no 4.628 e 4.713, ajuizadas pela Confederação Nacional do Comércio de Bens Serviços e Turismo e pela Confederação Nacional da Indústria em face do Protocolo ICMS no 21/2011. A Corte, por unanimidade, declarou a inconstitucionalidade do normativo e da pretensão de cobrança do “adicional de ICMS”.

O Supremo Tribunal Federal salientou que a cobrança da diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna, a título de ICMS, também na unidade de destino, colide frontalmente com a sistemática prevista pelo art. 155, § 2º, inciso VII, alínea ‘b’, da Constituição, que outorga ao estado de origem a tributação das operações interestaduais destinadas a não contribuintes do ICMS.

A exigência tributária instituída pelo Protocolo ICMS no 21/2011 caracteriza bitributação e ofende o princípio do não confisco (art. 150, V, CF), além de ultrajar a liberdade de tráfego de bens e pessoas (art. 150, V, CF) e a vedação à instituição de diferença tributária entre bens e serviços em razão da procedência (art. 152, CF). Ressaltou a Corte que o regime tributário fixado pela Constituição não pode ser alterado pelos estados e que a guerra fiscal ofende o pacto federativo e a separação de poderes. (MINATO, 2014, p. 121)

Apesar, das gritantes desigualdades sociais e econômicas das regiões norte e nordeste é flagrante a inconstitucionalidade de querer impor aos Estados que não aderiram ao protocolo 21/2011 a cobrança de imposto, quando isto é vedado pela própria legislação, sabe-se que a Constituição Federal assegura em vários artigos a erradicação da pobreza e as desigualdades, porém concorda-se que não é ferindo o pacto federativo que se solucionará o caso. Precisa-se sim, de mais incentivos fiscais para essas regiões e também a reformulação em certos aspectos

da legislação tributária.

4.7 Advento da EC 87/2015

No dia 17 de setembro de 2014 o STF por unanimidade dos votos, declarou inconstitucional o Protocolo nº 21 do ICMS por considerar que havia violação do dispositivo art. 155 § 2º, VII, b da Constituição Federal.

Com o surgimento da Emenda Constitucional 87/2015 o art. 155, §2º da Constituição Federal passa a ter a seguinte redação:

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

§ 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;

a) (revogada);

b) (revogada);

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

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

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

O que muda é em relação ao consumidor final de outro Estado que não seja contribuinte de ICMS, a incidência do ICMS será sobre alíquota Interestadual e a diferença se dará entre alíquota interna e interestadual, que será paga pelo remetente e o Estado arrecadador do ICMS será o de destino, seguindo as regras transitórias, art. 99 da ADCT.

Também deve-se ressaltar que não teria a Emenda Constitucional 87/2015 a priori à capacidade de exigir do contribuinte remetente o recolhimento do imposto ao Estado em que está o destinatário quando este não for contribuinte do ICMS. Visto que existe uma relação jurídica nova que somente poderá ser exigida por lei ordinária aprovada em cada Estado para o recolhimento do diferencial de alíquota.

É o que aclara o texto a seguir:

A EC 87/2015 introduziu uma nova hipótese de incidência, fazendo nascer a obrigação do contribuinte jurisdicionado em um Estado recolher a diferença de alíquota para o Estado destinatário nas operações com não contribuintes. Seria então oportuno a edição de convênio pelo CONFAZ, ratificado por todos os Estados e pelo Distrito Federal definindo os procedimentos e obrigações de todos os contribuintes do ICMS do país, inclusive a data em que a nova divisão da receita do ICMS iniciaria seus efeitos (PACHECCO, 2015, s.p.).

Analisa-se, portanto, que a grande mudança trazida pela Emenda Constitucional nº 87/2015 é justamente a que se referente a operações interestaduais a consumidor final não contribuinte de ICMS, a alíquota a ser aplicada será a interestadual e o recolhimento do diferencial da carga tributária é de responsabilidade do Estado de Origem e o arrecadador será o Estado de Destino, ressalta se ainda que tal Emenda não fez menção para as operações realizadas somente no comércio eletrônico, todavia atualmente tem se aplicado essa mudança para casos de consumidor final não contribuinte que realize compras não presenciais.

4.8 ADCT Nº 99

Analisa-se o princípio da anterioridade e o artigo 150 III, b e c da Constituição Federal, pode-se afirmar que a Emenda Constitucional 87/2015 só será adota nova regra a partir de janeiro de 2016, até o ano de 2018.

Um último aspecto a ser considerado, já polêmico na pouca doutrina que conseguiu se debruçar sobre a recente EC 87/2015, é aquela disposta em seu artigo 2º, que altera o artigo 99 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). Referido dispositivo legal dispõe que o DIFAL relativo ao inciso VII do § 2º do artigo 155 da CF será "partilhado" entre os estados de origem e destino, de forma escalonada. Eis a redação do dispositivo legal:

"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 (...)" (DOWER, 2015, s.p).

De acordo com o ADCT nº 99, o ICMS correspondente ao diferencial de alíquota será partilhado transitoriamente para não sofrer impactos nas arrecadações, é o que demonstra Fabio Cunha Dower, (2015, s.p.) "Começamos pelo óbvio:

partilhar é dividir. A EC quer que o fruto da arrecadação do DIFAL (que pertence ao Estado de destino, como já dito anteriormente) seja partilhado entre os Estado envolvidos na operação.”

A responsabilidade do partilhamento das receitas será do Estado de destino, escalonadamente até que atinja a totalidade da receita para o Estado de destino, segue o texto:

Portanto, caberá ao estado de destino, a quem cabe os recursos recolhidos pelo sujeito passivo, "partilhar", "repartir", dividir o valor arrecadado com o estado de origem do bem, de maneira escalonada, da seguinte forma: no ano de 2015: 20% do DIFAL ao estado de destino (80% ao estado de origem); 2016: 40%/60%; 2017: 60%/40%; 2018: 80%/20%; 2019: 100% ao estado de destino. (DOWER, 2015, s.p.)

Observa sabiamente Fabio Cunha Dower, (2015, s.p.):

Trata-se, com já observado pela doutrina, de regra transitória, que tem como objetivo amenizar as perdas de arrecadação dos estados de origem da mercadoria. Isto porque, atualmente, como já visto, nas operações entre estados em que o destinatário é não-contribuinte do imposto o ICMS é devido apenas ao estado de origem, pela sua alíquota interna. É esta a receita que os estados "produtores" (de origem das mercadorias) deixarão de auferir integralmente, pois, a partir de 2016, passarão a receber o ICMS pela alíquota interestadual, menor, em regra, que a alíquota interna hoje vigente.

A Emenda Constitucional observou corretamente o princípio da anterioridade é o que salienta o texto a seguir:

Por fim, vale a pena um comentário em relação ao início da eficácia desta nova regra. Primeiramente, de se citar o preciosismo da redação do artigo 3º da EC 87/2015 ao dispor que "Esta Emenda Constitucional entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos no ano subsequente e após 90 (noventa) dias desta". Aqui, o legislador derivado quis deixar claro que está observando a regra da anterioridade conjugada, prevista no artigo 150, inciso III, alíneas "b" e "c" da Constituição Federal e aplicável ao ICMS (Dower, 2015, s.p.).

Ressalva novamente Fabio Cunha Dower, (2015, s.p.):

Referida regra determina que a cobrança de aumento deste imposto só pode ocorrer no ano subsequente ao da publicação da lei que o majorou, respeitando-se, porém, o lapso temporal mínimo de 90 dias. Trata-se de

uma limitação constitucional, dirigida ao legislador, construída com base em uma dupla regra, de aplicação conjunta (conjugada). A curiosidade está no fato de que, tendo sido publicada em 17 de abril de 2015, é óbvio que em 1º de janeiro de 2016 (ano subsequente) o interstício de 90 dias já teria sido observado. Assim, bastava ao legislador ter tido que a nova EC produziria efeitos em 1º de janeiro de 2016! De qualquer forma, mesmo tendo sido "mais realista que o rei", a regra está correta à luz da CF.

Se de acordo com o princípio da anterioridade a lei passa a surtir efeitos no ano subsequente, é ilógica a partilha do ICMS passa a valer em 2015, veja-se o comentário a seguir:

Dito isto, é realmente de se estranhar que o artigo 2º da EC 87 mencione que a repartição do DIFAL já se dará no próprio ano de 2015. Mas não porque estaria havendo desrespeito pelo princípio da anterioridade acima visto, pois, aqui, não se está tratando de regra de aumento de tributo (em que se aplica a anterioridade), mas apenas de regra de partilhamento de receita. Portanto, sob o ponto de vista formal, o inciso I do art. 99 do ADCT não nos parece inconstitucional. O problema é que, se a nova regra do DIFAL só valerá a partir de 2016, então não haveria, em tese, o que ser repartido no ano de 2015. (DOWER, 2015, s.p.)

Analisa-se que a Emenda Constitucional nº 87 de 2015, respeitando o princípio da anterioridade, deve surtir seus efeitos a partir de janeiro de 2016 e consequentemente as partilhas também passarão a valer, proporcionalmente até que o total do valor do diferencial de alíquota fique somente com Estado de destino.

5. REGULAMENTAÇÃO DA EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015

Neste capítulo falar-se-á sobre a regulamentação da Emenda Constitucional 87/2015, seus aspectos positivos e negativos.

Sabe-se que assim como todas as outras normas dentro do ordenamento jurídico, as normas tributárias também devem respeitar uma hierarquia normativa.

Os artigos 96 a 100 do Código Tributário Nacional tratam do conjunto de normas legais, quais sejam, Leis (em sentido lato), Tratados e Convenções Internacionais, Decretos e Normas Complementares.

A legislação tributária deve observar hierarquicamente a Constituição Federal que elenca as questões de competência, limitação ao poder de tributar e (arts. 145 a 162 C.F.), as Emendas a Constituição que pode fazer alterações no sistema tributário nacional.

As leis complementares de acordo com a Constituição Federal, art. 146, são competentes para resolver os conflitos de competência em matéria tributária, define tributos, fatos geradores entre outras matérias elencados no seus respectivos incisos, o Código Tributário embora tenha sido editado por lei ordinária, entende-se que foi recepcionado com lei complementar, assim só pode ser alterado ou revogado através de outra lei complementar, exemplo disso é a edição da lei complementar nº 104 que alterou alguns artigos do Código Tributário Nacional.

Os tratados e Convenções Internacionais são acordos celebrados entre dois ou mais países para criar, modificar ou extinguir uma relação de direito (art. 98 do CTN) são de cunho importante nos impostos sobre comércio exterior; tem-se também as Leis Ordinárias, que são editadas pela União, Estados, Municípios e Distrito Federal que instituem os tributos e passam a ser devidos, é ela que cria na maioria das vezes o tributo, raras as exceções que Lei Complementar pode fazê-lo (arts. 148, 153, VII, 154,I, 195§4 e 40 da C.F.).

As Leis Delegadas são pouco utilizadas no direito tributário visto que a própria Constituição Federal proibiu a delegação de competência em matéria tributária essas leis são editadas pelo chefe do executivo (art 68 da C.F.), os Decretos Legislativos têm a função do Poder Legislativo aprovar atos do Poder Executivo, já as Medidas Provisórias são usadas em casos de urgência pelo Presidente da República.

As Resoluções do Senado podem definir as alíquotas do ICMS (Resolução 13 de 2012) e ITCMD. As Normas e Decretos Complementares são de competência do chefe do executivo e servem para atos executivos. Os Decretos são subordinados a Lei, usa-se para a aprovação de regulamentos, serve para regulamentação de uma Lei.

Desta forma, deve-se observar rigidamente a hierarquia normativa tributária, para a correta aplicação e harmonização do sistema tributário.

5.1 Lei Complementar nº 87 de 13 de Setembro de 1996

A Lei Complementar nº 87/1996 também conhecida como Lei Kandir, justamente porque o ex deputado federal Antônio Kandir foi seu autor, sistematiza sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal nas operações que versam sobre circulação de mercadorias e serviços, ou seja, o ICMS. Esta Lei Complementar regulamenta a aplicação do referido imposto, sabe-se que trata de um imposto estadual ao qual somente os Estados e Distrito Federal tem competência para instituir, mas a própria Constituição Federal atribui a competência tributária para a União criar lei geral que dispõe sobre o ICMS (art. 155, §2, XII da C.F.).

Orienta texto a seguir:

É bem verdade que a Lei Kandir foi concebida como instrumento para disciplinar o funcionamento do ICMS. Mas, na prática ela foi aprovada porque o governo brasileiro buscava desesperadamente diminuir os efeitos negativos da política de estabilização econômica provocados pelas âncoras cambial, que valorizava o real, e monetária, que elevava a taxa de juros. (FERRAZ, 2011, s.p.)

O objetivo da criação da referida lei era justamente de diminuir a carga tributária do Brasil, porém em alguns aspectos como a exportação a sua visão é totalmente negativa. Segue os dizeres de Mauricio Munhoz Ferraz (2011, s.p.) “Afim, como dizer que uma lei criada para diminuir impostos no Brasil, um dos países que mais castiga seus cidadãos com uma das maiores cargas tributárias do mundo, acaba sendo ruim para a sociedade? ”

Sabe-se que a carga tributária cresce desenfreadamente e quem sai lesado é sempre o consumidor final, assim mostra o teor do texto “Além disso, desde

1996 até hoje, quando ela foi criada, a carga tributária no país continua crescendo, e de maneira que penaliza com maior rigor os mais pobres (FERRAZ, 2011, s.p).”

Exemplifica-se com o texto abaixo o que já comentou acima:

Como a lei Kandir tira os impostos apenas para os produtos primários e semielaborados e que são exportados, isso quer dizer que se alguém vender carne “in natura” para o exterior não paga tributos, mas a carne que fica vendida aqui no Brasil paga. Isso não penaliza o cidadão brasileiro? (FERRAZ, 2011, s.p)

Pode-se dizer que a Lei Kandir foi a grande incentivadora das chamadas guerras fiscais que existem no país, é o que relata Mauricio Munhoz Ferraz (2011, s.p.) “Temos então a chamada guerra fiscal que, como vemos, também tem grande parte de sua origem provocada pela lei Kandir.”

Para conhecimento segue Lei nº 87/1996 que trata do ICMS na íntegra:

Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre 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.

Art. 2º O imposto incide sobre:

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

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

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

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

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

§ 1º O imposto incide também:

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

Art. 3º O imposto não incide sobre:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

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.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização

Art. 5º Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.

Art. 7º Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

§ 1º Na hipótese de responsabilidade tributária em relação às operações ou prestações antecedentes, o imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo responsável, quando:

I - da entrada ou recebimento da mercadoria, do bem ou do serviço;

II - da saída subseqüente por ele promovida, ainda que isenta ou não tributada;

III - ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto.

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

§ 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do **caput**, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo.

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

§ 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:

I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subseqüentes;

II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.

§ 2º Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente.

Art. 10. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

§ 1º Formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de noventa dias, o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior, sobrevindo decisão contrária irrecurável, o contribuinte substituído, no prazo de quinze dias da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados, também devidamente atualizados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis.

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 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;

II - tratando-se de prestação de serviço de transporte:

- a) onde tenha início a prestação;
- b) onde se encontre o transportador, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhada de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária;
- c) o do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese do inciso XIII do art. 12 e para os efeitos do § 3º do art. 13;

III - tratando-se de prestação onerosa de serviço de comunicação:

- a) o da prestação do serviço de radiodifusão sonora e de som e imagem, assim entendido o da geração, emissão, transmissão e retransmissão, repetição, ampliação e recepção;
- b) o do estabelecimento da concessionária ou da permissionária que forneça ficha, cartão, ou assemelhados com que o serviço é pago;
- c) o do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese e para os efeitos do inciso XIII do art. 12;
- c-1) o do estabelecimento ou domicílio do tomador do serviço, quando prestado por meio de satélite;
- d) onde seja cobrado o serviço, nos demais casos;

IV - tratando-se de serviços prestados ou iniciados no exterior, o do estabelecimento ou do domicílio do destinatário.

§ 1º O disposto na alínea c do inciso I não se aplica às mercadorias recebidas em regime de depósito de contribuinte de Estado que não o do depositário.

§ 2º Para os efeitos da alínea h do inciso I, o ouro, quando definido como ativo financeiro ou instrumento cambial, deve ter sua origem identificada.

§ 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

I - na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação;

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;

III - considera-se também estabelecimento autônomo o veículo usado no comércio ambulante e na captura de pescado;

IV - respondem pelo crédito tributário todos os estabelecimentos do mesmo titular.

§ 4º (VETADO)

§ 5º Quando a mercadoria for remetida para armazém geral ou para depósito fechado do próprio contribuinte, no mesmo Estado, a posterior saída considerar-se-á ocorrida no estabelecimento do depositante, salvo se para retornar ao estabelecimento remetente.

§ 6º Na hipótese do inciso III do caput deste artigo, tratando-se de serviços não medidos, que envolvam localidades situadas em diferentes unidades da Federação e cujo preço seja cobrado por períodos definidos, o imposto devido será recolhido em partes iguais para as unidades da Federação onde estiverem localizados o prestador e o tomador.

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

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;

III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;

IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;

V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;

VI - do ato final do transporte iniciado no exterior;

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

VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:

a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;

IX - do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior;

X - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;

XI - da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados;

XII - da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;

XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

§ 1º Na hipótese do inciso VII, quando o serviço for prestado mediante pagamento em ficha, cartão ou assemelhados, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto quando do fornecimento desses instrumentos ao usuário.

§ 2º Na hipótese do inciso IX, após o desembaraço aduaneiro, a entrega, pelo depositário, de mercadoria ou bem importados do exterior deverá ser autorizada pelo órgão responsável pelo seu desembaraço, que somente se fará mediante a exibição do comprovante de pagamento do imposto incidente no ato do despacho aduaneiro, salvo disposição em contrário.

§ 3º Na hipótese de entrega de mercadoria ou bem importados do exterior antes do desembaraço aduaneiro, considera-se ocorrido o fato gerador neste momento, devendo a autoridade responsável, salvo disposição em contrário, exigir a comprovação do pagamento do imposto.

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;

II - na hipótese do inciso II do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;

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

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

a) o valor da operação, na hipótese da alínea a;

b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea b;

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

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

b) imposto de importação;

c) imposto sobre produtos industrializados;

d) imposto sobre operações de câmbio;

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

VI - na hipótese do inciso X do art. 12, o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização;

VII - no caso do inciso XI do art. 12, o valor da operação acrescido do valor dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;

VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada;

IX - na hipótese do inciso XIII do art. 12, o valor da prestação no Estado de origem.

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

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

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

§ 2º Não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos.

§ 3º No caso do inciso IX, 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.

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

- I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;
- II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;
- III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

§ 5º Nas operações e prestações interestaduais entre estabelecimentos de contribuintes diferentes, caso haja reajuste do valor depois da remessa ou da prestação, a diferença fica sujeita ao imposto no estabelecimento do remetente ou do prestador.

Art. 14. O preço de importação expresso em moeda estrangeira será convertido em moeda nacional pela mesma taxa de câmbio utilizada no cálculo do imposto de importação, sem qualquer acréscimo ou devolução posterior se houver variação da taxa de câmbio até o pagamento efetivo do preço.

Parágrafo único. O valor fixado pela autoridade aduaneira para base de cálculo do imposto de importação, nos termos da lei aplicável, substituirá o preço declarado.

Art. 15. Na falta do valor a que se referem os incisos I e VIII do art. 13, a base de cálculo do imposto é:

- I - o preço corrente da mercadoria, ou de seu similar, no mercado atacadista do local da operação ou, na sua falta, no mercado atacadista regional, caso o remetente seja produtor, extrator ou gerador, inclusive de energia;
- II - o preço FOB estabelecimento industrial à vista, caso o remetente seja industrial;
- III - o preço FOB estabelecimento comercial à vista, na venda a outros comerciantes ou industriais, caso o remetente seja comerciante.

§ 1º Para aplicação dos incisos II e III do caput, adotar-se-á sucessivamente:

- I - o preço efetivamente cobrado pelo estabelecimento remetente na operação mais recente;
- II - caso o remetente não tenha efetuado venda de mercadoria, o preço corrente da mercadoria ou de seu similar no mercado atacadista do local da operação ou, na falta deste, no mercado atacadista regional.

§ 2º Na hipótese do inciso III do caput, se o estabelecimento remetente não efetue vendas a outros comerciantes ou industriais ou, em qualquer caso, se não houver mercadoria similar, a base de cálculo será equivalente a setenta e cinco por cento do preço de venda corrente no varejo.

Art. 16. Nas prestações sem preço determinado, a base de cálculo do imposto é o valor corrente do serviço, no local da prestação.

Art. 17. Quando o valor do frete, cobrado por estabelecimento pertencente ao mesmo titular da mercadoria ou por outro estabelecimento de empresa que com aquele mantenha relação de interdependência, exceder os níveis normais de preços em vigor, no mercado local, para serviço semelhante, constantes de tabelas elaboradas pelos órgãos competentes, o valor excedente será havido como parte do preço da mercadoria.

Parágrafo único. Considerar-se-ão interdependentes duas empresas quando:

- I - uma delas, por si, seus sócios ou acionistas, e respectivos cônjuges ou filhos menores, for titular de mais de cinquenta por cento do capital da outra;
- II - uma mesma pessoa fizer parte de ambas, na qualidade de diretor, ou sócio com funções de gerência, ainda que exercidas sob outra denominação;
- III - uma delas locar ou transferir a outra, a qualquer título, veículo destinado ao transporte de mercadorias.

Art. 18. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de mercadorias, bens, serviços ou direitos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou

os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

§ 4º Deliberação dos Estados, na forma do art. 28, poderá dispor que não se aplique, no todo ou em parte, a vedação prevista no parágrafo anterior.

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:

I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

II – em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

III – para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos;

IV – o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês;

V – na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

VI – serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no art. 19, em livro próprio ou de outra forma que a legislação determinar, para aplicação do disposto nos incisos I a V deste parágrafo; e

VII – ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado.

§ 6º Operações tributadas, posteriores a saídas de que trata o § 3º, dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a:

I - produtos agropecuários;

II - quando autorizado em lei estadual, outras mercadorias.

Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

II - for integrada ou consumida em processo de industrialização, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;

III - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;

IV - vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se.

§ 2º Não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior ou de operações com o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos.

§ 3º O não creditamento ou o estorno a que se referem o § 3º do art. 20 e o caput deste artigo, não impedem a utilização dos mesmos créditos em operações posteriores, sujeitas ao imposto, com a mesma mercadoria.

Art. 22. (VETADO)

Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Parágrafo único. O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento.

Art. 24. A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo:

I - as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de período ou períodos anteriores, se for o caso;

II - se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pelo Estado;

III - se o montante dos créditos superar os dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.

Art. 25. Para efeito de aplicação do disposto no art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado.

§ 1º Saldos credores acumulados a partir da data de publicação desta Lei Complementar por estabelecimentos que realizem operações e prestações de que tratam o inciso II do art. 3º e seu parágrafo único podem ser, na proporção que estas saídas representem do total das saídas realizadas pelo estabelecimento:

I - imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;

II - havendo saldo remanescente, transferidos pelo sujeito passivo a outros contribuintes do mesmo Estado, mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito.

§ 2º Lei estadual poderá, nos demais casos de saldos credores acumulados a partir da vigência desta Lei Complementar, permitir que:

I - sejam imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;

II - sejam transferidos, nas condições que definir, a outros contribuintes do mesmo Estado.

Art. 26. Em substituição ao regime de apuração mencionado nos arts. 24 e 25, a lei estadual poderá estabelecer:

I - que o cotejo entre créditos e débitos se faça por mercadoria ou serviço dentro de determinado período;

II - que o cotejo entre créditos e débitos se faça por mercadoria ou serviço em cada operação;

III - que, em função do porte ou da atividade do estabelecimento, o imposto seja pago em parcelas periódicas e calculado por estimativa, para um determinado período, assegurado ao sujeito passivo o direito de impugná-la e instaurar processo contraditório.

§ 1º Na hipótese do inciso III, ao fim do período, será feito o ajuste com base na escrituração regular do contribuinte, que pagará a diferença apurada, se positiva; caso contrário, a diferença será compensada com o pagamento referente ao período ou períodos imediatamente seguintes.

§ 2º A inclusão de estabelecimento no regime de que trata o inciso III não dispensa o sujeito passivo do cumprimento de obrigações acessórias.

Art. 27. (VETADO)

Art. 28. (VETADO)

Art. 29. (VETADO)

Art. 30. (VETADO)

Art. 31. Nos exercícios financeiros de 2003 a 2006, a União entregará mensalmente recursos aos Estados e seus Municípios, obedecidos os montantes, os critérios, os prazos e as demais condições fixadas no Anexo desta Lei Complementar.

§ 1º Do montante de recursos que couber a cada Estado, a União entregará, diretamente:

I - setenta e cinco por cento ao próprio Estado; e

II - vinte e cinco por cento aos respectivos Municípios, de acordo com os critérios previstos no parágrafo único do art. 158 da Constituição Federal.

§ 2º Para atender ao disposto no **caput**, os recursos do Tesouro Nacional serão provenientes:

I - da emissão de títulos de sua responsabilidade, ficando autorizada, desde já, a inclusão nas leis orçamentárias anuais de estimativa de receita decorrente dessas emissões, bem como de dotação até os montantes anuais previstos no Anexo, não se aplicando neste caso, desde que atendidas as condições e os limites globais fixados pelo Senado Federal, quaisquer restrições ao acréscimo que acarretará no endividamento da União;

II - de outras fontes de recursos.

§ 3º A entrega dos recursos a cada unidade federada, na forma e condições detalhadas no Anexo, especialmente no seu item 3, será satisfeita, primeiro, para efeito de pagamento ou compensação da dívida da respectiva unidade, inclusive de sua administração indireta, vencida e não paga junto à União, bem como para o ressarcimento à União de despesas decorrentes de eventuais garantias honradas de operações de crédito externas. O saldo remanescente, se houver, será creditado em moeda corrente.

§ 4º A entrega dos recursos a cada unidade federada, na forma e condições detalhadas no Anexo, subordina-se à existência de disponibilidades orçamentárias consignadas a essa finalidade na respectiva Lei Orçamentária Anual da União, inclusive eventuais créditos adicionais.

§ 5º Para efeito da apuração de que trata o art. 4º da Lei Complementar nº 65, de 15 de abril de 1991, será considerado o valor das respectivas exportações de produtos industrializados, inclusive de semi-elaborados, não submetidas à incidência do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, em 31 de julho de 1996.

Art. 32. A partir da data de publicação desta Lei Complementar:

I - o imposto não incidirá sobre operações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, bem como sobre prestações de serviços para o exterior;

II - darão direito de crédito, que não será objeto de estorno, as mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas, inclusive semi-elaboradas, destinadas ao exterior;

III - entra em vigor o disposto no Anexo integrante desta Lei Complementar.

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020;

II – somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;

b) quando consumida no processo de industrialização;

c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais; e

d) a partir de 1º de janeiro de 2020 nas demais hipóteses;

III - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao ativo permanente do estabelecimento, nele entradas a partir da data da entrada desta Lei Complementar em vigor.

IV – somente dará direito a crédito o recebimento de serviços de comunicação utilizados pelo estabelecimento:

a) ao qual tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza;

b) quando sua utilização resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção desta sobre as saídas ou prestações totais; e

c) a partir de 1º de janeiro de 2020 nas demais hipóteses.

Art. 34. (VETADO)

Art. 35. As referências feitas aos Estados nesta Lei Complementar entendem-se feitas também ao Distrito Federal.

Art. 36. Esta Lei Complementar entra em vigor no primeiro dia do segundo mês seguinte ao da sua publicação, observado o disposto nos arts. 32 e 33 e no Anexo integrante desta Lei Complementar.

Brasília, 13 de setembro de 1996; 175º da Independência e 108º da República. (grifos original)

Analisa-se, portanto que a Lei Complementar 87/1996 regulou vários assuntos inerentes ao ICMS, tais como, a competência para a instituição do imposto, a incidência e não incidência do imposto, contribuinte e base de cálculo. Porém se faz necessário uma nova organização do país, equilibrando as desigualdades sociais, regionais e que as exportações e as explorações em solo brasileiro sejam brandas afim de que o ICMS reflita menos no bolso do consumidor.

5.2 Lei 15.856 DE 02 Julho de 2015 altera a Lei 6.374 de 1989

De acordo com a Constituição Federal em seu artigo 155, II é de competência dos Estados instituir imposto sobre circulação de mercadoria e

serviços, portanto no Estado de São Paulo instituiu o referido imposto pela Lei 6.374 que recentemente foi alterada pela Lei 15.858/2015, devido às mudanças da Emenda Constitucional nº 87/2015. Segue a íntegra da alteração:

LEI Nº 15.856, DE 02 DE JULHO DE 2015

Altera a Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989, que institui o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS

O GOVERNADOR DO ESTADO DE SÃO PAULO:

Faço saber que a Assembleia Legislativa decreta e eu promulgo a seguinte lei:

Artigo 1º - Os incisos II e III do artigo 34 da Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989, passam a vigorar com a seguinte redação:

“Artigo 34 -

.....

II - 12% (doze por cento), nas operações ou prestações interestaduais que destinarem mercadorias ou serviços a pessoa localizada nos Estados das regiões Sul e Sudeste;

III - 7% (sete por cento), nas operações ou prestações interestaduais que destinarem mercadorias ou serviços a pessoa localizada nos Estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e no Estado do Espírito Santo;” (NR).

Artigo 2º - Ficam acrescentados à Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989, os dispositivos adiante indicados, com a redação que segue:

I - o inciso XVI e o § 7º ao artigo 2º:

“Artigo 2º -

.....

XVI - nas operações e prestações iniciadas em outra unidade da federação que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto localizado neste Estado;

§ 7º - Na hipótese do inciso XVI deste artigo, caberá ao remetente ou prestador a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.”;

II - os artigos 8º e 9º às Disposições Transitórias:

“Disposições Transitórias

.....

Artigo 8º - O recolhimento a que se refere o § 7º do artigo 2º desta lei deverá ser realizado pelo contribuinte remetente ou prestador localizado em outra unidade da federação na seguinte proporção:

I - para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) do valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

II - para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) do valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

III - para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) do valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

IV - a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) do valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Artigo 9º - No caso de operações ou prestações que destinarem bens e serviços a não contribuinte localizado em outra unidade da federação, caberá a este Estado, até o ano de 2018, além do imposto calculado mediante utilização da alíquota interestadual, parte do valor correspondente à diferença entre esta e a alíquota interna da unidade da federação destinatária, na seguinte proporção:

I - para o ano de 2016: 60% (sessenta por cento);
II - para o ano de 2017: 40% (quarenta por cento);
III - para o ano de 2018: 20% (vinte por cento).”.

Artigo 3º - Fica revogado o § 3º do artigo 34 da Lei 6.374, de 1º de março de 1989.

Artigo 4º - Esta lei entra em vigor em 1º de janeiro de 2016.

A lei já citada regulamentou o que manda a emenda constitucional 87/2015, portanto o artigo 2º, XVI, 7º fala das operações interestaduais destinadas a usuário final não contribuinte, o remetente ou Estado de origem serão responsáveis pelo recolhimento do diferencial de alíquota e que será repassado para o Estado de destino.

5.3 Forma de Distribuição do ICMS

Como já foi visto, a Emenda Constitucional nº 87 de 2015 foi criada com o objetivo de equilibrar a relação de arrecadação de tributo e de acordo com o princípio da anterioridade tributária (art. 150, II, “b” da CF) a aplicabilidade da referida emenda constitucional se dará um ano após sua publicação, ou seja, no ano de 2016. Segue os esclarecimentos de Gustavo Ferreira Barros (2015, s.p.):

Assim, sob o pretexto de eliminar a guerra fiscal entre Estados e redistribuir de forma, mais uniforme e adequada à receita fiscal do ICMS entre os entes federados, foi equiparada tributação da venda interestadual para contribuinte à venda interestadual para não contribuinte do imposto, o que certamente gerará diversos transtornos para as empresas.

Assim para que o repasse do ICMS não seja retirado abruptamente de um Estado e seja passado para outro, foi criado o artigo 99 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias:

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

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

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

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

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

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

Como já mencionado acima, o principal objetivo do artigo 99 da ADCT, foi justamente o de amortizar a perda do Estado de origem, é o que menciona o texto abaixo:

E o que isso quer dizer? Que dizer que os Estados de origem não irão, “da noite para o dia”, perder a parcela total que a eles cabiam antes da promulgação da Emenda Constitucional relativamente ao diferencial de alíquotas nas operações realizadas com não contribuintes do imposto, cuja regra constava na alínea “b” do inciso VII. (NETO, 2015, s.p.)

Ressalta-se que o artigo 99 do ADCT aplica-se somente as operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte, segue o que menciona Aluísio Neto (2015, s.p.):

Atente bem: a regra do artigo 99 do ADCT vale apenas para as operações realizadas com consumidor final não contribuintes do imposto. Assim, a regra prevista para as operações e prestações realizadas com consumidor final contribuinte do imposto permanecem as mesmas de antes.

Novamente frisa-se o intuito da partilha trazida pelo artigo 99 da ADCT:

A regra de transição contida no artigo 99 do ADCT foi necessária para que os Estados de origem não “sentissem o baque” da perda de arrecadação num curto espaço de tempo. Do mesmo modo, os Estados de destino não teriam que esperar tanto (ainda mais) para terem os tão sonhados recursos oriundos dessas operações e prestações. Para isso foram instituídas as regras de transição contidas nos incisos I a V do artigo 99 DADCT. Somente em 2019 os Estados de destino ficarão com a totalidade do ICMS devido em relação ao diferencial de alíquotas (NETO, A. , 2015, s.p.).

Houve uma pequena confusão quanto a letra textual do artigo 99, I do ADCT, visto que deve-se respeitar o princípio da anterioridade tributária, o artigo menciona a partilha 20% para o Estado destino e 80% para o Estado de origem a partir de 2015, veja o que alude Aluísio Neto (2015, s.p.) “Por sua vez, a regra do inciso I do artigo 99 do ADCT é inócua, vez que as novas regras somente possuem eficácia a partir de 1º de janeiro de 2016, não podendo produzir efeitos ainda em 2015.”

Desta forma, não será aplicado o inciso I do ADCT 99, o Confaz também já entendeu e pacificou o mal entendido no Convenio 93/2015, Clausula 10º, I “a”, é o que reporta o texto, “Ressalte-se que o inciso I não terá aplicabilidade, tendo em vista que a referida emenda foi promulgada e publicada apenas neste ano de 2015, surtindo efeitos apenas a partir do ano seguinte, qual seja, 2016.” (NETO, G.F.S., 2015, s.p)

A regra inicial da partilha ficará da forma citada de acordo com Gentil Ferreira de Souza Neto (2015, s.p.) “Desse modo, para o ano de 2016, 40% da diferença entre a alíquota interestadual e da alíquota interna será para o Estado de destino e 60% para o Estado de origem”.

No ano de 2019 o Estado de destino ficará com 100% do valor do diferencial de alíquota, mostra Gentil Ferreira de Souza Neto (2015, s.p.) “Apenas a partir do ano de 2019 será destinado 100% da diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna será para o Estado de destino. Lembrando que a alíquota interestadual continuará sendo devida para o Estado de origem.”

Assim o que for pago a título de alíquota interestadual no ICMS operação própria ficará com o Estado de origem e o diferencial de alíquota fica para o Estado destino, “Explico melhor: ao Estado de origem será devida a alíquota interestadual e ao Estado de destino será devida a diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna.” (NETO, G.F.S., 2015, s.p.)

Analisa-se, portanto, o artigo 99 do ADCT teve o cuidado de inicialmente partilhar as receitas para que os Estados seja ele de origem ou destinatário se adequassem e posteriormente a arrecadação valor do diferencial de alíquota passe somente ao Estado destino. Nota-se inicialmente um pequeno embaraço por conta do artigo 99, I “a” do ADCT, mas que já foi pacificado pelo convenio 93/2015.

5.4 Substituição Tributária e a Emenda 87/2015

Neste subcapítulo abordar-se-á um assunto polêmico e complexo dentro do campo do ICMS, a substituição tributária é um regime pela qual a responsabilidade pelo pagamento do ICMS em relação às operações ou prestação de serviço é atribuída a outro contribuinte, é o que alude o texto a seguir, “No regime de substituição tributária, tal figura se denomina sujeição passiva por substituição.” (MARIANO; WERNECK; BEZERRA, 2013, p. 66)

Analisa-se que aquele que era o contribuinte propriamente dito, ou seja, que pratica o fato gerador é substituído por outro contribuinte porque assim definiu a lei, no caso o substituto da obrigação, “Em outras palavras, ocorre a substituição do contribuinte de direito e de fato, por um contribuinte apenas de direito. A norma tributária transfere a obrigação fiscal do sujeito que pratica o fato gerador para uma outra pessoa.” (MARIANO; WERNECK; BEZERRA, 2013, p. 66)

Admitem-se três tipos de substituição tributária, veja-se:

Com o advento da Lei Complementar nº 87/1996, a doutrina começou a admitir três tipos de substituições tributária:

Substituição Tributária Antecedente: É vinculada a fatos geradores ocorridos anteriormente, sendo que a lei escolhe o responsável tributário e o momento do recolhimento;

Substituição Tributária Concomitante: Determina o recolhimento no exato instante em que ocorrer o fato gerador;

Substituição Tributária para Frente: Refere-se a substituição tributária subsequente, vinculada a fatos geradores futuros, como no caso de distribuidores, fabricantes de bebidas e cigarros, veículos novos, cimentos, pneus etc. (MARIANO, WERNECK, BEZERRA, 2013, p. 66)

Talvez a mais polêmica modalidade de substituição tributária, seria a que denomina-se para frente, visto que terceiro pagará por uma obrigação tributária que ainda não ocorreu e quiçá nem ocorrerá, ou seja, o legislador presumiu um fato gerador, é o que relata Paulo Antônio Mariano, Raphael Werneck, Sandra Regina Alencar Bezerra (2013, p. 67):

A substituição tributária para frente significa atribuir a terceira pessoa a responsabilidade concernente a uma obrigação tributária, cujo fato gerador ainda não ocorreu, ou seja, consiste em obrigar outrem a pagar, não apenas o imposto atinente à operação por ela praticada, mas também, o relativo às operações posteriores.

Novamente confirmam-se os dizeres acima mencionados:

Fica explícito nesta hipótese dois fenômenos de ordem estritamente fictícia: de um lado considera-se nascida uma obrigação tributária antes mesmo da ocorrência do fato in concreto, que justifica a sua existência e, de outro lado, atribui-se a responsabilidade, relativa a essa obrigação, a uma terceira pessoa que, não participou, nem participará, efetivamente, do referido fato imponible, que, como dito, ainda nem mesmo aconteceu (MARIANO, WERNECK, BEZERRA, 2013, p. 67).

Muitos doutrinadores sustentam que esse tipo de substituição tributária para frente é inconstitucional, pois feres diversos princípios é o que diz o texto a seguir:

Uma corrente sustenta que a “constitucionalização” do sistema viola, praticamente, todos os princípios constitucionais basilares relativos aos tributos, dentre esses o princípio da tipicidade tributária, o princípio da não comutatividade, o princípio da capacidade contributiva, bem como vulnera o princípio atributivo de competência tributária aos Estados e que, flagrantemente, configura autentico empréstimo compulsório (MARIANO, WERNECK, BEZERRA, 2013, p. 68).

Porém o STF já pacificou o entendimento que trata-se de instituto totalmente legal é o que apregoa, Paulo Antônio Mariano, Raphael Werneck, Sandra Regina Alencar Bezerra (2013, p. 69):

Embora o STF já tenha pronunciado favoravelmente à “substituição tributária para frente” ante o Convenio ICMS nº 66/1988 no período anterior à Emenda Constitucional nº 3/1993 (que introduziu o §7º ao artigo 150 da Constituição Federal) e a Lei Complementar nº 87/1996, outros aspectos constitucionais e legais sustentam considerais questionamentos até os dias atuais, tendo em vista que o mesmo entendimento não ocorra na doutrina majoritária que vislumbra flagrantes abusos aos direitos dos contribuintes ao ferir conceitos e princípios tradicionais do direito tributário brasileiro.

O substituído seria em outros dizeres, aquele que é contribuinte de fato e direito, mas a lei faz a substituição do responsável pelo pagamento, é o que orienta o texto de Paulo Antônio Mariano, Raphael Werneck, Sandra Regina Alencar Bezerra (2013, p. 81) “É aquele que está ligado diretamente com o fato gerador, que dá causa a hipótese de incidência do imposto; mas, a legislação dispensa da responsabilidade do recolhimento, pois esta é atribuída a outrem”.

Mas o substituído também pode estar no polo do substituto quando este praticar operações interestaduais com contribuinte, relata Paulo Antônio Mariano, Raphael Werneck, Sandra Regina Alencar Bezerra (2013, p. 81):

Cabe salientar, que o contribuinte substituído passará a condição de substituto quando realizar operações interestaduais com contribuinte de outro Estado, já que caberá a ele a responsabilidade, pelo recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário.

Pode-se dizer que a substituição tributária só será legal quando ela for cobrada uma única vez, pois seu objetivo é justamente esse, enxugar as obrigações tributária da cadeia, segue o texto abaixo para melhor entendimento:

É preciso que isso fique claro: na substituição legal tributaria há só uma obrigação tributária, e não várias, porque seu efeito é, exatamente, o de suprimir obrigações tributarias que corresponderiam às etapas do ciclo de comercialização anteriores ou posteriores, conforme a substituição se processe 'para trás' ou 'para frente' (MARIANO, WERNECK, BEZERRA, 2013, p. 82).

Também é possível que os Estados firmem protocolos entre si e exijam a substituição tributária nas operações interestaduais referente às mercadorias destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado, Adriana Manni e Sandra Maria Cabral, (2013, pag. 37):

Outro alerta nas operações interestaduais é que existe protocolos que exigem a aplicação do regime de substituição tributária a título de diferencial de alíquota quando a mercadoria adquirida de fora do estado destinar-se ao uso, consumo ou ao ativo imobilizado do destinatário. (art. 6º, §1º da LC 87/1996)

Antes da Emenda Constitucional 87/2015 as operações interestaduais que eram destinadas a usuário final não contribuinte eram equiparadas a operações internas, logo se a mercadoria era enquadrada como Substituição Tributária e já tinha sido feito o recolhimento da ST não podia falar-se em destaque de imposto de ICMS é o que relata o texto abaixo:

Pela legislação atual acerca do ICMS, as operações interestaduais destinadas a não contribuintes do ICMS, são equiparadas para efeitos de

tributação deste imposto, às operações internas (dentro do Estado), o que quer dizer que, se a empresa recolheu o ICMS/ST na entrada na mercadoria em seu estabelecimento (ou foi recolhimento antecipadamente pelo fornecedor) antecipando o ICMS nas operações subsequentes, tanto na venda interna quanto na venda interestadual para não contribuinte não há (hoje) nenhum imposto se deve destacar referente ao ICMS, pois o tributo já foi recolhido antecipadamente por substituição tributária (ST). (BARROS, 2015, s.p.)

Porém com o advento da Emenda Constitucional nº 87/2015, as operações interestaduais destinadas a usuário final não contribuinte do ICMS foram equiparadas as operações interestaduais destinadas a contribuinte do ICMS, diferenciando somente a responsabilização pelo recolhimento do diferencial de alíquota, no caso dos usuários finais não contribuinte quem recolhe o imposto é o Estado remetente sendo repassado o valor ao Estado de destino, quando se trata de contribuinte de ICMS quem recolhe o imposto diferencial de alíquota é o próprio destinatário ficando o valor do imposto em favor do seu Estado é o que ressalta Gustavo Ferreira Barros (2015, s.p.):

Todavia, com a EC 87/2015, a partir de 2016, como nas vendas interestaduais para clientes não contribuintes do ICMS deverá ser destacada a alíquota interestadual para cálculo do ICMS próprio, e; a alíquota interna do destino, para o cálculo do ICMS devido ao Estado de destino da venda (Diferencial de Alíquota); a legislação tornou similares às operações interestaduais destinadas a contribuintes e a não contribuintes.

Por conta da equiparação já mencionada, deverá destacar o ICMS próprio e também o ICMS diferencial de alíquota, desta forma o que foi recolhido como ST não surte mais efeito, ou seja, não seria utilizado até o final da cadeia é o que mostra o texto:

Por consequência desta equiparação promovida pela EC 87, quando o comerciante/fabricante/importador, vender em operação interestadual mercadorias para clientes não contribuintes do ICMS, mesmo tendo pago antecipadamente o ICMS na entrada de mercadorias (ST) em seu estoque, deverá novamente destacar o ICMS próprio da operação (alíquota interestadual) e, também, o ICMS da diferença entre a alíquota interna do destino e a alíquota interestadual aplicada (BARROS, 2015, s.p.).

Desta forma cabe ao contribuinte, suportar a morosidade do Estado, a complexidade dos tramites legais para restituição do ICMS ST, são os mesmos pensamentos de Gustavo Ferreira Barros (2015, s.p.):

Bem, ao menos é o que se presume pela legislação sobre o assunto até o momento, onde o ICMS por substituição tributária, pago antecipadamente para o Estado de origem (compra) não seria "utilizado", cabendo ao contribuinte o direito de se restituir através das tortuosas vias de cada Estado que regulam o ressarcimento do ICMS/ST em caso de não realização do fato gerador presumido.

É o que reforça e frisa o texto abaixo:

Ainda sobre a possibilidade de ressarcimento do ICMS/ST, é esta, a nosso ver, a única conclusão que conseguimos obter com a legislação promulgada até o momento, trazendo grande ônus ao Contribuinte, pois, além de ter que pagar antecipadamente o ICMS/ST para determinadas mercadorias (Protocolos Convênios, etc), terá que requerer administrativamente a restituição deste tributo caso efetue vendas interestaduais para não contribuinte, situação que não ocorre atualmente pela equiparação deste tipo de venda à operação de venda interna, onde o ICMS/ST é o tributo incidente que "cobre" as etapas posteriores de venda interna e interestadual para não contribuinte (BARROS, 2015, s.p.).

Com certeza os prejuízos operacionais e financeiros serão muitos para as empresas que realizam as operações interestaduais para consumidor final não contribuinte, mostra Gustavo Ferreira Barros (2015, s.p.):

Esta hipótese certamente prejudicará e muito as empresas de vendas online e com Centro de Distribuição em apenas um Estado e que efetuam vendas de mercadorias sujeitas à substituição tributária para não contribuintes por todo o Brasil de forma centralizada, mas de forma geral, todas as empresas que efetuam vendas interestaduais para não contribuintes.

Diante do exposto, analisa-se que a Substituição Tributária é regime complexo e mesmo que exista pacificação e entendimento pela constitucionalidade como decidiu o STF, ainda existe grande discordância doutrinária. Também fica provado que com o advento da Emenda Constitucional nº 87/2015, as mercadorias que se enquadram no regime de substituição tributária e nas operações interestaduais com usuário final não contribuinte trará aos contribuintes grandes prejuízos.

5.5 Convênio Confaz 93/2015 e 153/2015

Os convênios 93 e 153 de 2015 do Conselho Nacional de Política Fazendária regulamentam as alterações impostas pela Emenda Constitucional 87/2015. Segue o teor de ambos os convênios:

CONVÊNIO ICMS 93, DE 17 DE SETEMBRO DE 2015

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

O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ na sua 247ª reunião extraordinária, realizada em Brasília, DF, no dia 17 de setembro de 2015, tendo em vista o disposto nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e no art. 99 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT da Constituição Federal, bem como nos arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), resolve celebrar o seguinte:

CONVÊNIO

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

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

I – se remetente do bem:

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

II – se prestador de serviço:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

I – de destino:

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

II – de origem:

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

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

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

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

CONVÊNIO ICMS 153, 11 DE DEZEMBRO DE 2015

Dispõe sobre a aplicação dos benefícios fiscais da isenção de ICMS e da redução da base de cálculo de ICMS autorizados por meio de convênios ICMS às operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada.

O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, na sua 159ª Reunião Ordinária, realizada em Maceió, AL, no dia 11 de dezembro de 2015, tendo em vista o disposto nos art. 102 e 199 do Código Tributário Nacional (Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966), resolve celebrar o seguinte

C O N V Ê N I O

Cláusula primeira. Os benefícios fiscais da redução da base de cálculo ou de isenção do ICMS, autorizados por meio de convênios ICMS com base na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, celebrados até a data de vigência deste convênio e implementados nas respectivas unidades federadas de origem ou de destino, serão considerados no cálculo do valor do ICMS devido, correspondente à diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna da unidade federada de destino da localização do consumidor final não contribuinte do ICMS.

§ 1º No cálculo do valor do ICMS correspondente à diferença entre as alíquotas interestadual e interna de que trata *ocaput* será considerado o benefício fiscal de redução da base de cálculo de ICMS ou de isenção de ICMS concedido na operação ou prestação interna, sem prejuízo da aplicação da alíquota interna prevista na legislação da unidade federada de destino.

§ 2º É devido à unidade federada de destino o ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna da unidade federada de destino e a alíquota interestadual estabelecida pelo Senado Federal para a respectiva operação ou prestação, ainda que a unidade federada de origem tenha concedido redução da base de cálculo do imposto ou isenção na operação interestadual.

Cláusula segunda. Este convênio entra em vigor na data da sua publicação no diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir do dia 1ª de janeiro de 2016.

Analisando algumas cláusulas do Convenio 93/2015 não simplificaram em nada a operacionalização das empresas, tudo se tornará mais complexo, mais moroso e fiscalmente o custo aumentará, descreve Gustavo Ferreira Barros (2015, s.p.):

Neste contexto, em primeira análise, as alterações trazidas pela Emenda Constitucional nº 87/2015 e Convênio ICMS 93/2015 em nada simplifica o dia-a-dia das empresas industriais, comerciais e/ou importadores, ao contrário, tais alterações tornam ainda mais complexas determinadas operações, sendo na seara de aumento do "custo fiscal" da venda ou mesmo no caso de maior burocracia.

Passe-se a analisar algumas cláusulas do Convenio 93/2015, segundo a cláusula sétima outros Estados ao quais as empresas tenham essa relação de operações interestaduais para usuário final não contribuinte do ICMS poderão a qualquer tempo e quando for necessário fiscalizar o estabelecimento do contribuinte na unidade federada de origem, assim verifica-se que além das burocracias operacionais também pode a empresa sofrer diversas fiscalizações ao mesmo tempo, segue abaixo a cópia fiel da referida cláusula:

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

Sabe-se que atualmente os departamentos tributários e fiscais das empresas, ou até mesmo o escritório de contabilidade que as empresas menores pagam estão abarrotados de obrigações, a legislação mudando paulatinamente e velozmente, por consequência faz com que muitos não tenham o preparo e recursos para tentar manter atualizados e suprir todas as exigências e a partir de 2016 serão acrescentadas mais obrigações acessórias aos contribuintes é o que deixa claro a “Cláusula oitava A escrituração das operações e prestações de serviço de que trata este convênio, bem como o cumprimento das respectivas obrigações acessórias, devem ser disciplinadas em ajuste SINIEF.”

Também existe outra questão mais polêmica sobre o Simples Nacional que será abordada no subcapítulo posterior, veja o que a Cláusula nona assevera:

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

Uma questão bastante discutida era a referente aos benefícios fiscais, mas também já foi regulamento no Convenio 153/2015, de acordo com a cláusula primeiro será permitido a aplicação dos benefícios fiscais no que se refere ao

diferencial de alíquota desde que observado o que pede a cláusula, segue para conhecimento.

Cláusula primeira. Os benefícios fiscais da redução da base de cálculo ou de isenção do ICMS, autorizados por meio de convênios ICMS com base na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, celebrados até a data de vigência deste convênio e implementados nas respectivas unidades federadas de origem ou de destino, serão considerados no cálculo do valor do ICMS devido, correspondente à diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna da unidade federada de destino da localização do consumidor final não contribuinte do ICMS.

Portanto, analisa-se que em alguns aspectos já mencionados, o contribuinte sofrerá prejuízos acarretados pela morosidade da operacionalização, com desembolso maior e mais obrigações acessórias a ser cumpridas.

5.6 Simples Nacional e as Regras do Diferencial de Alíquota Consumidor Final Não Contribuinte

O simples nacional é um regime tributário diferenciado que foi instituído pela Lei Complementar nº 123 de 14 de Dezembro de 2006. Ele surgiu no ano de 2007 para simplificar as empresas micro e pequeno porte.

Quem faz a devida regulamentação do Simples Nacional é o Comitê Gestor do Simples Nacional que é constituído por quatro representantes da União, são eles dois representantes do Estado e Distrito Federal e dois dos Municípios. Este comitê tem competência para regulamentar várias matérias inerentes ao Simples Nacional referente a Lei Complementar nº 123/2006. Depois do mencionado entende-se, portanto que o Simples Nacional é um regime que veio para facilitar a vida das pequenas empresas, todavia com o surgimento da Emenda Constitucional 87/2015 e sua regulamentação através do Convenio 93/2015, mais especificamente em sua cláusula nona surgiu um desarranjo para o Simples, é o que orienta Rogério David Carneiro (2015, s.p.):

O Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) foi além do que deveria. Aliás, além do que poderia. Ou, para se valer do termo mais empregado do momento, “pedalou” contra as empresas do Simples

Nacional, ao regulamentar por meio do Convênio ICMS 93/2015 as mudanças do ICMS no comércio interestadual.

A Constituição Federal ressalta em seus artigos 170, IX e 179 deverá haver tratamento diferenciado para as empresas de pequeno porte, segue a transcrição dos artigos:

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: IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

É o que também menciona o texto abaixo:

Ocorre que a mesma Constituição que foi alterada para rever o ICMS no comércio interestadual com consumidores finais, também impõe aos entes federados o tratamento diferenciado e favorecido às microempresas e às empresas de pequeno porte. Essa é uma determinação constitucional que não cabe a qualquer governante ignorar (Artigo 170, IX e 179 CF/88) (CARNEIRO, 2015, s.p.).

Outra observação a ser feita é a que alude Rogério David Carneiro (2015, s.p.):

Em observância ao Princípio do Tratamento Favorecido para as Empresas de Pequeno Porte, a EC 43/2003 alterou o artigo 146 da Constituição Federal, inserindo a alínea 'd' ao citado dispositivo, possibilitando a instituição de Regime de Tributação Unificado para tais empresas.

Com o surgimento deste regime o recolhimento dos impostos no âmbito Federal, Estadual e Municipal passou a ser em uma única guia chamado de DAS (Documento de Arrecadação do Simples Nacional, passando cada imposto ao seu ente). É o que mostra o texto a seguir “O Simples Nacional prevê o recolhimento unificado mensal, mediante documento único de arrecadação de vários tributos e, o

mais importante para o presente estudo, o ICMS devido pelas operações próprias.” (CARNEIRO, 2015, s.p.).

Alguns impostos não foram incluídos no DAS, pode-se citar como exemplo o ICMS diferencial de alíquota e a substituição tributária, que devem ser recolhidas em guias distintas do DAS, relata Rogério David Carneiro (2015, s.p):

O destaque acerca de que o Simples Nacional envolve o ICMS devido pelas operações próprias é necessário, pois embora o regime tenha como objetivo unificar a tributação, alguns tributos não foram incluídos nessa unificação, tais como o ICMS devido pela substituição tributária e o diferencial de alíquotas devido pela aquisição interestadual de produtos, conhecido como “DIFAL”.

Ao analisar a hierarquia normativa e o que dispõe o artigo 146, III, “a” ver-se-á flagrante erro no clausula nona, não podendo ser aplicado de forma alguma para as empresas enquadradas no Simples Nacional, segue texto para reflexão:

No entanto, é isento de dúvidas que o ICMS devido pelas operações próprias das microempresas e empresas de pequeno porte são reguladas pela LC 123/06, que possui todos os requisitos disciplinados pela CF/88, Artigo 146, III “a” para estabelecer tributos (CARNEIRO, 2015, s.p.).

Completando o raciocínio acima exposto e ressaltando que a Lei 123/2006 deve se adequar a emenda Constitucional 87/2015, segue o pensamento de Rogerio David Carneiro (2015, s.p.) “Portanto, qualquer alteração da sistemática de recolhimento (alíquota, base de cálculo, contribuinte) do ICMS devido pelas operações próprias das microempresas e empresas de pequeno porte, depende de prévia alteração da LC 123/06.”

Segue o texto para complementar:

E para tanto, deveria o Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) prever um critério de rateio do produto da arrecadação do ICMS previsto nos anexos da LC 123/06 entre os Estados de origem e destino, atendendo à nova sistemática constitucional, sem, contudo, violar princípios tão caros ao Estado de Direito (CARNEIRO, 2015, s.p.).

É flagrante, portanto o ferimento de diversos princípios tributários quando da edição da clausula nona do convenio 93/2015, orienta Rogerio David Carneiro (2015, s.p.):

No entanto, o Confaz teve uma infeliz iniciativa ao inserir a clausula nona no Convênio 93/2015, dispondo que as empresas optantes pelo Simples Nacional devem aplicar as diretrizes celebradas no Convênio.

Ao agir dessa forma, de uma só vez o Confaz violou o 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).

Pode-se salientar também que o objetivo das empresas enquadradas no Simples Nacional seria um tratamento mais favorável por se tratar de pequenas empresas, mas com a clausula nona do convenio 93 restou desfavorável, desequilibrando essas pequenas empresas e indo contra o que os artigos da CF já citados acima garantem para esse regime de tributação, segue o entendimento de Rogerio David Carneiro (2015, s.p.):

Sem exagero, é possível enfileirar ilegalidades da cláusula nona do citado convênio. As microempresas e empresas de pequeno porte, que deveriam ter tratamento uniforme, diferenciado e favorecido, serão impedidas de gozar desses benefícios, uma vez que haverá desequilíbrio e distinção da carga tributária em função do destino das mercadorias com as previsões do artigo nono do Convênio ICMS 93/2015.

Imagina-se que as empresas maiores já vêm sofrendo grande onerosidade com essa mudança, pior será com as empresas com menor poder aquisitivo enquadradas no Simples Nacional, é a orientação e reflexão do texto abaixo:

Se, para as grandes empresas, todas essas obrigações já representam um ônus inconcebível, imagine o leitor como serão afetadas as empresas submetidas ao Regime Especial Unificado de Tributação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte — Simples Nacional, para o qual a aplicação dessas novas regras de recolhimento do diferencial de alíquota em outros estados é de constitucionalidade extremamente duvidosa, tendo em vista que o artigo 146 da CF prevê para essas

empresas um tratamento diferenciado e favorecido, do qual resulte a aplicação de um regime centralizado e unificado... (BRIGAGÃO, 2015, s.p.).

No dia 29 de Janeiro de 2016 o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB) entraram com pedido de Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5464 (ANEXO A) questionando a clausula 9º do Convenio ICMS 93 de 17 de setembro de 2015 e posteriormente foi concedida medida cautelar para a citada ADI suspendendo a eficácia da clausula 9º editada pelo Confaz.

Percebe-se que a Emenda Constitucional 87/2015, juntamente com os regulamentos beneficia os Estados destinatários, mas em contrapartida prejudica ferrenhamente os Estados de origem, também deve-se ressaltar que o texto do Convenio 93 que trata do simples nacional é ilegal.

6. CONCLUSÃO

Diante do que foi exposto, conclui-se, portanto que o surgimento da tecnologia é algo totalmente necessário para os dias atuais e que conseqüentemente o comércio eletrônico tem expandido rapidamente, desta forma surgem os interesses empresariais e estatais.

Com a explosão do comércio eletrônico surgiu o que chama-se de guerra fiscal eletrônica, os Estados localizados na região norte e nordeste reclamaram sua parte na arrecadação do ICMS, por estas regiões já citadas foi criado o Protocolo 21/2011 que restou inconstitucional, assim surgiu a Emenda Constitucional 87/2015 para tentar amenizar o problema.

A Emenda Constitucional 87/2015, pode amenizar a questão arrecadatória das regiões mais carente, todavia não será ela que salvará esses lugares das desigualdades sociais e econômicas. Outro ponto interessante que traz grande dificuldade para os empresários é a Substituição Tributária ao qual a responsabilidade do pagamento do ICMS ST é transferida para outro contribuinte, ou seja, o contribuinte propriamente dito é isento da responsabilidade e esta é passada para outrem, podendo até acontecer pagamento de uma obrigação tributária que não virá a ocorrer o fato gerador propriamente dito, é o caso da substituição tributária para frente. Antes do advento da Emenda Constitucional 87/2015 as operações interestaduais rementidas a não contribuinte do ICMS era equiparadas para efeito de impostos a operação interna, assim a empresa que tinha recolhido o ICMS ST não teria que destacar o imposto novamente para fins de recolhimento. Segue agora um caso concreto, depois do advento da EC 87/2015, o substituído de uma operação interestadual também poderá recolher o ICMS e o DIFAL em uma operação que já foi onerada anteriormente para ele, desta forma a maioria dos Estados, inclusive São Paulo “solucionam” o problema que continua a ser uma esfinge com o ressarcimento do ICMS-ST, as empresas terão retrabalho e a morosidade do Estado para reembolso devido, analisa-se neste enfoque que o instituto da Substituição Tributária, foi criado para enxugar as obrigações tributárias, podendo ocorrer uma única vez, a sua legalidade, portanto, se funda em um único recolhimento.

Outro ponto negativo apregoado pela EC 87/2015 juntamente com o Convenio do Confaz 93/2015 é a equiparação das empresas optantes pelo Simples

Nacional com o Regime Periódico de Apuração, sim porque se o Simples Nacional foi criado como um regime tributário diferenciado, mas não está se seguindo essa parametrização de regulamentação do Simples Nacional pelo Comitê Gestor, pode-se então enquadrar tais empresas com suposto regime especial no regime periódico de apuração. Subtende-se que o Simples Nacional é um regime de tributação que veio para facilitar a vida das pequenas empresas, é o que garante a Constituição Federal no art. 170, IX e 179, porém, o Convenio Confaz nº 93/2015 tornou inviável tal simplificação e feriu a Carta Magna, a regulamentação, portanto da EC 87/2015 para as empresas enquadradas no Simples Nacional devem ser feitas mediante o Comitê Gestor com previsão na Lei Complementar 123/2006.

Ante o exposto, conclui-se que primeiramente deve-se respeito aos princípios, a Constituição Federal e as legislações; o interesse político e individual não deve se sobrepor aos citados guardiões do ordenamento jurídico. A segunda análise é que a Federação, assim como os Estados Membros devem valer-se da harmonia no desenvolvimento social e econômico. O Federalismo Fiscal retomado dos anos de 1967 impede os avanços para um novo desenvolvimento político, social, econômico, fiscal é necessário quebrar os paradigmas, colocar o dedo na ferida e construir um novo modelo de federalismo fiscal, a reforma tributária, sem pormenorizações é necessária.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BARROS, Gustavo Ferreira. **Aplicação da Alíquota Interestadual para não contribuintes: Efeitos e Lacunas da EC 87/2015 e Convenio 93/2015**. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/43237/aplicacao-da-aliquota-interestadual-para-nao-contribuintes-efeitos-e-lacunas-da-ec-87-2015-e-convenio-93-2015>>. Acesso em: 27 de nov. 2015.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 16.ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

BRASIL. **Lei Complementar 24 de 7 de Janeiro de 1975**. Brasília, DF: 1975. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm> Acesso em: 10 de nov. de 2015.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da Republica Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm > Acesso em: 10 nov. 2015.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de Setembro de 1996**. Brasília, DF, 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm > Acesso em: 10 nov. 2015.

BRASIL. **Código Civil (2002). Lei 10.406, de 10 de Janeiro de 2002**. Brasília, DF: 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm > Acesso em: 10 nov. 2015.

BRASIL. ADCT. **Atos das Disposições Constitucionais Transitórias**. Brasília, DF, 2015. Disponível em <http://www.senado.gov.br/atividade/const/con1988/ADC1988_16.04.2015/art_99_.asp> Acesso em: 10 nov. 2015.

BRASIL. Simples Nacional. **Lei Complementar nº 123 de 14 de Dezembro de 2006**. Brasília, DF:, 14 de dez. 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm > Acesso em: 15 nov. 2015.

BRASIL. **Regimento Interno do Confaz**. Convenio ICMS 133/97. Aprova o Confaz. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm> Acesso em: 05 de Nov. de 2015.

BRASIL. Convênio ICMS 93. **Convênio ICMS 93, de 17 de Setembro de 2015**. Brasília, DF:, 17 de set. 2015. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/convenio-icms/2015/convenio-icms-93-15> > Acesso em: 10 nov. 2015.

BRASIL. Convênio ICMS 153. **Convênio ICMS 153, de 11 de Dezembro de 2015**. Maceio, AL:, 11 de dez. 2015. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/convenio-icms/2015/convenio-icms-153-15>> Acesso em: 10 nov. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 5464**. Relator Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=5464&processo=5464>> Acesso em: 08 mar. 2016.

BRIGAGÃO, Gustavo. **Diferencial de Alíquota de ICMS Traz Novas Controvérsias**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-dez-16/consultor-tributario-diferencial-aliquota-icms-traz-novas-controversias>>. Acesso em: 16 de dez. 2015.

CARNEIRO, Rogerio David. **Novo ICMS do E-commerce Não Vale Para as Empresas do Simples Nacional**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-dez-04/rogerio-carneiro-icms-commerce-nao-vale-simples>>. Acesso em: 17 de dez. 2015.

CARVALHO, Osvaldo Santos de. **Não Cumulatividade do ICMS e Princípio da Neutralidade Tributária**. 1º Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24º ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CEZAROTI, Guilherme. **ICMS no Comércio Eletrônico**. 1º Ed. São Paulo: MP Editora, 2005.

CHIMENTI, Ricardo Cunha; PIERRI, Andréa de Toledo. **Teoria e Prática do Direito Tributário**. 3º ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12º ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2012.

CORRÊA, Gustavo Testa. **Aspectos Jurídicos das Internet**. 1º Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2000.

DIAS, Álvaro; LEAL, Carlos Ivan Simonsen; MENDES, Gilmar Ferreira (Org.); CAMPOS, Cesar Cunha (Org.). **Federação e Guerra Fiscal**. Brasília: IDP, 2011.

DOWER, Fabio Cunha. **O "novo" ICMS nas operações entre Estados após a Emenda Constitucional no 87/2015 (EC 87015): Impactos tributários**. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/6vdc/o-novo-icms-nas-operacoes-entre-estados-apos-a-emenda-constitucional-n-872015-ec-87015-impactos-tributarios-fabio-cunha-dower>> Acesso em: 10 de Out. de 2015.

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

FERRAZ, Mauricio Munhoz. **A Lei Kandir e o Enfraquecimento dos Municípios**. 1º Ed. São Paulo: IOB, 2011.

FINKELSTEIN, Maria Eugênia. **Direito do Comércio Eletrônico**. 2º Ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

GANDELMAN, Henrique. **Uma História Social da Mídia: De Gutenberg à Internet**. 2º Ed. Rio de Janeiro: Editora Zahar, 2006.

JUNIOR, Salvador Candido Brandão. **Federalismo e ICMS: Estados-Membros em Guerra Fiscal**. (Mestrado em Direito). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2013.

LOVATO, Luiz Gustavo. **Federalismo e Federalismo Fiscal: Controvérsias Sobre o Sistema Brasileiro de Desenvolvimento Regional**. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/8179/federalismo-e-federalismo-fiscal>> Acesso em: 15 de Out. 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31º ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2010.

MANNI; Adriana, CABRAL; Sandra Maria. **Guia Prático de Substituição e Antecipação Tributária**. 1. Ed. São Paulo: IOB Folhamatic, 2013.

MARIANO, Paulo Antônio; WERNECK, Raphael; BEZERRA, Sandra Regina Alencar. **Substituição Tributária no ICMS: Aspectos Jurídicos e Práticos**. 6º Ed. São Paulo: IOB Folhamatic, 2013.

MARTINS, Ivens Granda; CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra Fiscal: Reflexão Sobre a Concessão de Benefícios no Âmbito do ICMS**. 1º Ed. São Paulo: Noeses, 2012.

MINATO, Maki. **Guerra Fiscal: ICMS e o Comercio Eletrônico**. (Mestrado em Direito). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2014.

NETO, Aluísio. **Comentários a EC nº 87/2015 – ICMS**. Disponível em: <<http://www.estrategiaconcursos.com.br/blog/comentarios-a-ec-no-872015-icms/24/11/2015>> Acesso em: 24 de nov. 2015.

NETO, Gentil Ferreira de Souza. **Emenda Constitucional nº 87/2015 (Emenda do Comércio Eletrônico): origens, mudanças e consequências**. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/39282/emenda-constitucional-n-87-2015-emenda-do-comercio-eletronico-origens-mudancas-e-consequencias>>. Acesso em: 26 de nov. 2015.

OLIVEIRA, Celso Marcelo de. **Direito Tributário e a Internet**. 1º Ed. Campinas: LZN Editora, 2004.

PACHECCO, José Antônio. **ICMS/SP – Vendas Interestaduais a Não Contribuinte – Lei Paulista 15.856/2015 e a Emenda Constitucional 87/2015**. Disponível em:

<http://www.deciso.es.com.br/v29/index.php?fuseaction=home.mostra_artigos_boletins&id_conteudo=4095&PHPSESSID=durp02ka1vanj27eor0rsm5h37> Acesso em: 17 de Nov. de 2015.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 6º Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

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

PORTELLA, André. **Controle Tributário do Comércio Eletrônico**. 1º Ed. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2007.

RAMOS, André Luiz Santa. **Curso de Direito Empresarial**. 4º Ed. Salvador: Editora JusPodvm, 2010.

REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabricio Augusto de. **Descentralização e Federalismo Fiscal no Brasil: Desafio da Reforma Tributária**. 1º Ed. Rio de Janeiro: Konrad AdenauerStiftung, 2003.

SÃO PAULO. **Decreto nº 45.490 de 30 de novembro de 2000**. Dispõe sobre o regulamento do ICMS no Estado de São Paulo. Disponível em: <http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sfeaz_tributaria:vtribut> Acesso em: 10 de nov. 2015.

SÃO PAULO. **Lei 15.856, de 02 de Julho de 2015**. São Paulo, SP:, 02 de jul. 2015. Disponível em: < <http://www.al.sp.gov.br/norma/?id=174998> > Acesso em: 10 dez. 2015.

SILVA, Sabrina Garcez Henrique; SOUZA, Leonardo Felipe Marques de; FISCHER, Octaviano Campos (Org.). **Guerra Fiscal e Tributação nos 25 anos da Constituição de 1988**. Brasília: IDP, 2013.

TEIXEIRA, Tarcísio. **Direito Empresarial Sistematizado: Doutrina, Jurisprudência e Prática**. 3º Ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

VASCONCELLOS, Monica Pereira Coelho de. **ICMS: Distorções e Medidas de Reforma**. (Mestrado em Direito). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2013

ANEXO A – Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5464

MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 5.464 DISTRITO FEDERAL

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

DECISÃO:

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

Eis o teor do dispositivo questionado:

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

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

ADI 5464 MC / DF

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

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

Expõe que, no regime tributário da LC nº 123/06, criado para dar tratamento diferenciado e favorecido àquelas empresas, os tributos são calculados “mediante aplicação de uma alíquota única incidente sobre a receita bruta mensal e, posteriormente, o produto da arrecadação é partilhado entre os entes tributantes”. Além disso, não haveria a incidência de ICMS “em cada operação de venda realizada, mas sim um fato gerador único verificado no final de cada mês-calendário”. Defende, ainda, que esse diploma limita o poder de tributar e evita surpresas em desfavor do contribuinte.

Assevera que “o CONFAZ alterou de forma profunda a sistemática de recolhimento do ICMS, inclusive para os pequenos negócios do SIMPLES NACIONAL”. Na sua concepção, a norma questionada desprestigia as empresas optantes do Simples Nacional e afeta desfavoravelmente essas empresas, além de ensejar, em face delas, a cobrança do denominado diferencial de alíquotas. Segundo sua óptica, não houve o atendimento das disposições constitucionais que estabelecem às microempresas e às empresas pequenas o direito à cobrança tributária unificada.

Sustenta o autor que a alteração da tributação relativa ao ICMS das empresas optantes do Simples Nacional depende de lei complementar. Alude que novas obrigações acessórias para tais empresas “somente poderiam ter sido instituídas na forma do artigo 1º, § 3º[,] da LC nº 123/2006, cujo desrespeito leva a sua inexigibilidade (§ 6º do mesmo artigo)”. Ademais, afirma não ser possível a cobrança do citado diferencial de alíquotas em razão do princípio da uniformidade geográfica. Da sua perspectiva, a norma enfrentada afeta difusamente a economia nacional e beneficia um reduzido número de contribuintes.

ADI 5464 MC / DF

No tocante à concessão de medida liminar, menciona haver risco de “periclitamento do próprio direito, no caso, de que os contribuintes do SIMPLES NACIONAL percam competitividade e cessem suas atividades”. Ressalta que o ato em questão está em vigor desde 1º/01/16. Refere que a norma questionada traz variados impactos como: acúmulo de créditos de ICMS, pois o convênio permite ao remetente compensar “os créditos [de] ICMS apenas com o imposto devido ao Estado de origem”; aumento do valor da operação, já que o ICMS não recuperado e o ICMS devido ao Estado de destino serão incorporados ao custo da operação; violação da não cumulatividade, pois o convênio determina a partilha gradual do correspondente ao diferencial de alíquotas entre o Estado de origem e de destino para, em 2019, ser integralmente recolhido para o Estado de destino; violação do princípio da legalidade, em razão da existência de reserva de lei complementar para dispor sobre tratamento tributário diferenciado e favorecido às microempresas e às empresas de pequeno porte; dificuldade em relação à precificação e à oferta das mercadorias, pois, “na metodologia de cálculo do imposto devido para o Estado de destino, o remetente deverá levar em consideração a alíquota interna aplicada naquela UF, assim como a alíquota interestadual cabível na operação”; relevante incremento de oneração relativa ao cumprimento de obrigações acessórias, em razão da “inevitável necessidade de parametrização dos sistemas eletrônicos das empresas e incremento da burocracia referente ao imposto”.

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

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

ADI 5464 MC / DF

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

É o breve relatório. Decido.

Como relatado, diante da plausibilidade da alegada ofensa ao tratamento tributário diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte optantes do Simples Nacional e dos riscos aduzidos pelo autor, entendi ser o caso de exame da medida cautelar requerida, motivo pelo qual apliquei o rito previsto no art. 10 da Lei nº 8.689/89, determinando a oitiva de todos os integrantes do CONFAZ, da Advocacia Geral da União e do Ministério Público Federal.

Não obstante, sobreveio a Petição nº 4.512/2016, protocolada em 11/2/16, mediante a qual o autor requereu a juntada de documentos agregando novos elementos de convicção. Examinados os elementos havidos nos autos – considerando a relevância do caso e que a impugnada cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015 se encontra em vigor desde 1º de janeiro de 2016 –, em caráter excepcional examino, monocraticamente, **ad referendum** do Plenário, o pedido de medida cautelar, sem a audiência dos órgãos ou das autoridades das quais emanou a norma, conforme precedentes desta Corte, tais como: ADPF nº 130/DF-MC, Rel. Min. **Ayres Britto**, DJ de 27/2/08; ADI nº 4.307/DF-MC, Rel. Min. **Cármem Lúcia**, DJ de 8/10/09; ADI nº 4.598/DF-MC, Rel. Min. **Luiz Fux**, DJ de 1º/8/11; ADI nº 4.638/DF-MC, Rel. Min. **Marco Aurélio**, DJ de 1º/2/12; ADI nº 4.705/DF-MC, Rel. Min. **Joaquim Barbosa**, DJ de 1º/2/12; ADI nº 4.635-MC, Rel. Min. **Celso de Mello**, DJ de 5/1/12; ADI nº 4.917-MC, Rel. Min. **Cármem Lúcia**, DJ de 21/3/13; e ADI nº 5.184-MC, Rel. Min. **Luiz Fux**, DJ de 9/12/14.

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

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

ADI 5464 MC / DF

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

Eis o teor dos incisos VII e VIII, alíneas a e b, do art. 155, § 2º, da Constituição Federal, com a redação dada pela EC nº 87/2015:

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

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

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

(...)

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

ADI 5464 MC / DF

destinatário e a alíquota interestadual;(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

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

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

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

b) **ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto** (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)."

Como se vê, a Emenda Constitucional nº 87/2015, alterou, de forma profunda, a sistemática de recolhimento do ICMS. Pela redação originária dos referidos dispositivos constitucionais, a alíquota interestadual somente seria adotada, em relação às operações e prestações que destinassem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, quando o destinatário fosse contribuinte do imposto, hipótese em que caberia ao estado da localização do destinatário o imposto correspondente entre a alíquota interna e a interestadual. **Caso o destinatário não fosse contribuinte do imposto, adotava-se a alíquota interna.**

Nesse contexto é que foi firmado o Protocolo ICMS nº 21, de 1º de abril de 2011, do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), declarado inconstitucional pelo Plenário da Corte nos autos da ADI nº 4.628/DF, Rel. Min. **Luiz Fux**. Referido protocolo, ao determinar que o estabelecimento remetente seria o responsável pela retenção e pelo recolhimento do ICMS em favor da unidade federada destinatária, colidia frontalmente com a sistemática constitucional prevista pelo art. 155, § 2º, VII, alínea b, bem como com o art. 150, incisos IV e V, da Constituição.

ADI 5464 MC / DF

Já o Convênio ICMS nº 93/2015, ora em discussão, adveio com a finalidade de regulamentar a nova EC nº 87/2015, a qual, ao alterar as redações dos incisos VII e VIII do art. 155, § 2º, da Constituição Federal, e ao incluir as alíneas a e b nesse inciso, determinou a adoção da alíquota interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, e dispôs caber ao estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do estado destinatário e a alíquota interestadual. Além disso, **atribuiu-se ao remetente, quando o destinatário não for o contribuinte do imposto, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente ao citado diferencial de alíquotas, cabendo o recolhimento ao destinatário quando ele for contribuinte do imposto.**

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

Dispõe o art. 146 o seguinte:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

(.....)

ADI 5464 MC / DF

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

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

I - será opcional para o contribuinte;

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

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

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

Com efeito, a Constituição dispõe caber a lei complementar – e não a convênio interestadual – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, o que inclui **regimes especiais ou simplificados** de certos tributos, como o ICMS (art. 146, III, d, da CF/88, incluído pela EC nº 42/03). A Carta Federal também possibilita a essa lei complementar “instituir um **regime único de arrecadação** dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”, observando-se, além de outras condições, a facultativa adesão do contribuinte, o recolhimento unificado e centralizado bem como a imediata distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados, vedada qualquer retenção ou condicionamento (art. 146, parágrafo único, III, da CF/88, incluído pela EC nº 42/03).

ADI 5464 MC / DF

Por ocasião do julgamento do RE nº 627.543/RS, anotei que o Simples Nacional surgiu da premente necessidade de se fazer com que o sistema tributário nacional concretizasse as diretrizes constitucionais do favorecimento às microempresas e às empresas de pequeno porte.

Exatamente nesse contexto foi promulgada a Lei Complementar nº 123/06, a qual estabeleceu normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado a essas empresas no âmbito dos Poderes da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, especialmente no que se refere:

“I - à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, **mediante regime único de arrecadação**, inclusive obrigações acessórias;

II - ao cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias, inclusive obrigações acessórias;

III - ao acesso a crédito e ao mercado, inclusive quanto à preferência nas aquisições de bens e serviços pelos Poderes Públicos, à tecnologia, ao associativismo e às regras de inclusão” (art. 1º da Lei Complementar nº 123/06).

Ressaltei no voto que proferi no citado recurso extraordinário que o conjunto dos dispositivos constitucionais que versam sobre o **tratamento favorecido para microempresas e empresas de pequeno porte, traduzem**, para além de razões jurídicas, questões econômicas e sociais ligadas à necessidade de se conferirem condições justas e igualitárias de competição para essas empresas. Anotei, ainda, que o tratamento favorecido determinado pelo constituinte não importa em desoneração das obrigações fiscais, devendo o **regime simplificado** afigurar-se como uma adequação da carga tributária às particularidades do microempreendedor.

Dentro desse quadro jurídico especial, o microempreendedor, no

ADI 5464 MC / DF

tocante ao ICMS, nem sempre se submeterá a todas as regras gerais do imposto previstas no texto constitucional. No caso, a LC nº 123/06, que instituiu o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e pelas Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional -, **trata de maneira distinta** as empresas optantes desse regime em relação ao tratamento constitucional geral atinente ao denominado diferencial de alíquotas de ICMS referente às operações de saída interestadual de bens ou de serviços a consumidor final não contribuinte. Esse imposto, nessa situação, integra o próprio regime especial e unificado de arrecadação instituído pelo citado diploma. Nesse sentido, essas empresas não necessitam de recolhê-lo separadamente.

A norma questionada, todavia, contraria esse específico tratamento tributário diferenciado e favorecido. Isso porque ela acaba determinando às empresas optantes do Simples Nacional, quando remetentes de bem ou prestadoras de serviço, o recolhimento do diferencial de alíquotas em relação às operações e às prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em outra unidade federada.

O simples fato de a Emenda Constitucional nº 87/2015 não ter feito qualquer referência ou exceção à situação dos optantes do SIMPLES NACIONAL não autoriza o entendimento externado pelos estados e pelo Distrito Federal por meio da cláusula nona do Convênio nº 93/2015. Ao lado da regência constitucional dos tributos, a Carta Magna consagra o tratamento jurídico diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, conforme arts. 179 e 170, inciso IX, prevendo, no âmbito tributário, que lei complementar defina esse tratamento, o que inclui regimes especiais ou simplificados, no caso do ICMS (Constituição, art. 146, m, d), não tendo havido qualquer modificação dessa previsão constitucional com o advento da Emenda Constitucional nº 87/2015.

Corroborando esse entendimento, destaco as seguintes passagens do Parecer PGFN/CAT nº 1226/2015 (juntado pela autora), elaborado em

ADI 5464 MC / DF

razão de consulta realizada pelo Estado do Paraná relativamente à Proposta de Convênio ICMS nº 66/2015, da qual se originou a norma em tela:

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

(...)

25. Com efeito, ao lado da regência constitucional dos tributos, a Carta Magna consagra o *tratamento jurídico diferenciado e favorecido* para as *microempresas e as empresas de pequeno porte*, conforme artigos 179 e 170, inciso IX, prevendo, no âmbito tributário, que *lei complementar* defina este tratamento, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do ICMS (Constituição, artigo 146, III, ‘d’), não tendo havido qualquer modificação desta previsão constitucional com o advento da Emenda Constitucional nº 87.

(...)

27. Com fulcro nesta previsão, foi editada a Lei Complementar nº 123, de 2006, que disciplina, dentre outras coisas, o Simples Nacional, cuja sistemática é excludente do pagamento de *diferencial de alíquota* na saída interestadual geral de bens e serviços promovida por empresas optantes desta sistemática.

(...)

30.

Em caso semelhante, em que se questionava o princípio da não cumulatividade excepcionado pela legislação do Simples, o Supremo Tribunal Federal assim se orientou, *verbis*:

‘Esta Suprema Corte firmou orientação quanto à incompetência do Poder Judiciário para criação de benefícios fiscais. Por outro lado, toda a argumentação da agravante se volta à preservação da neutralidade do IPI

ADI 5464 MC / DF

pela não cumulatividade, sem versar sobre o fundamento constitucional específico aplicável ao quadro, que é a racionalidade própria do tratamento diferenciado às micro e às pequenas empresas (art. 146, III, d da Constituição). Agravo regimental ao qual se nega provimento'. (STF, RE nº 488.455 AgR/PR, Relator Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, Julgamento 25/09/2012, publicação DJE-214 DIVULG 29-10-2012 PUBLIC 30-10-2012-grifos nossos).

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

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

(...)

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

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

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

ADI 5464 MC / DF

diferencial de alíquota é do remetente.

(...)

Pelo exposto e considerando a orientação que vem sendo adotada pelo Supremo Tribunal Federal - ao qual incumbe interpretar em definitivo a Constituição -, pode-se concluir que a Cláusula Nona da Proposta de Convênio 66/2015, ao determinar a extensão da sistemática da Emenda Constitucional nº 87 aos optantes do Simples Nacional, adentra no campo material de incidência da respectiva lei complementar disciplinadora, pois, como visto, a nova ordem constitucional não tem aplicabilidade direta a estes contribuintes.”

Em sede de cognição sumária, concluo que a Cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015 invade campo de lei complementar. Por essas razões, tenho que se encontra presente a **fumaça do bom direito**, apta a autorizar a concessão de liminar.

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

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

Dos estudos apresentados pelo SESCON-SP e pelo SEBRAE sobressai os efeitos nefastos que a exigência contida na cláusula nova do convênio causam aos optantes do SIMPLES NACIONAL, como sintetizado pela autora na petição datada de 11/02/2016.

ADI 5464 MC / DF

“Ademais, conforme o ‘Estudo sobre a alteração do Convênio CONFAZ 93/2015 para as empresas do Simples Nacional e RPA’, elaborado pelo SESCON-SP (ANEXO 2), verifica-se o **aumento expressivo da carga tributária recolhida pelas empresas do Simples Nacional**, o que pode ser observado no gráfico ‘Alíquota Efetiva de ICMS na Operação SP X RJ Convênio 93/2015’, cuja análise ‘valor da alíquota’ por ‘tempo’ demonstra um escalonamento progressivo do montante de carga tributária recolhida pelas empresas de São Paulo que vendem seus produtos para o Rio de Janeiro: (...)

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

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

O que se extrai desta documentação é que a imposição das novas regras do ICMS às empresas que optaram ao Simples Nacional é uma ameaça à sobrevivência dessas empresas, relatando, em várias reportagens encaminhadas, o fechamento dos pequenos negócios brasileiros.

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

A esmagadora maioria dessas empresas (micro e pequenas empresas optantes pelo Regime do Simples Nacional) não está preparada para essa mudança e não tem condições financeiras de se adaptar a ela, eis que gigantes do setor já chegaram a ‘investir’ mais de R\$ 1.000.000,00 apenas em sistemas e adaptações para atendimento das novas regras. (Ofício 1901/2016 Cama.net. p. 6)”

ADI 5464 MC / DF

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

Comunique-se.

Publique-se.

A julgamento pelo Plenário.

Brasília, 12 de fevereiro de 2016.

Ministro **DIAS TOFFOLI**

Relator

Documento assinado digitalmente