

**XXV CONGRESSO DO CONPEDI -
CURITIBA**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

DEMETRIUS NICHELE MACEI

OCTAVIO CAMPOS FISCHER

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:

Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches – UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)

Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF

Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDI

Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG

Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA

Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D598

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UNICURITIBA;

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Demetrius Nichele Macei, Octavio Campos Fischer – Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-324-5

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: CIDADANIA E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL: o papel dos atores sociais no Estado Democrático de Direito.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Congressos. 2. Direito Tributário. 3. Direito Financeiro. I. Congresso Nacional do CONPEDI (25. : 2016 : Curitiba, PR).

CDU: 34



XXV CONGRESSO DO CONPEDI - CURITIBA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Primeiramente, ao mesmo tempo que parabenizo também registro nossos agradecimentos a todos os profissionais envolvidos para que o XXV CONGRESSO DO CONPEDI, sob o tema Cidadania e Desenvolvimento: O papel dos atores no Estado Democrático de Direito se concretizasse num sucesso, como de fato ocorreu.

Consequência esperada deste sucesso é registrar os trabalhos dos comprometidos articulistas que sujeitaram suas obras destemidamente ao crivo dos avaliadores no intuito principal de enriquecer a Ciência do Direito. Eis, portanto, o motivo de nossa fala: apresentar esta coletânea de artigos que se submetem ao Grupo de Trabalho denominado "Direito Tributário e Financeiro I".

Para tanto, pretendo brevemente elencar os artigos avaliados e passar ao leitor uma concisa noção do que cada texto transmite, no intuito de o instigar a se aprofundar na leitura da obra completa.

O primeiro texto, “A Lei de Repatriação Brasileira à luz do Novo Paradigma Internacional da Tributação”, escrito por Antônio Carlos Diniz Murta e Raquel Carvalho Menezes de Castro, trata da Lei 13.254 sancionada em 2016, conhecida como Lei de Repatriação, que traz consigo polêmicas pontualmente abordadas pelos autores. Eles captam notoriamente o contexto mundial em que a lei foi sancionada e desenvolvem temas relevantes sobre a lei, como por exemplo, o Fisco Global, a aplicação da lei de repatriação, o procedimento dela, a questão do sigilo, da extinção da punibilidade, da exclusão do RERCT; também discorrem sobre os interesses governamentais relacionados a lei, sobre a tendência mundial que esta legislação segue e por último, mas não menos importante, o novo paradigma internacional da tributação. É um texto antenado não só com o contexto nacional em que a lei se insere, mas com as motivações que levaram a sua existência.

O próximo artigo desta coletânea é intitulado como “A Nova Dinâmica do ICMS para o E-Commerce: entre a Complicação do Simples e a Redução das Desigualdades Sociais e Regionais”, cuja autoria é de Roberto Rezende Amaral e Luis Alberto Hungaro. Aqui, os autores analisam a nova dinâmica do recolhimento partilhado do ICMS no contexto do comércio digital conhecido como E-commerce, em decorrência das alterações provocadas pela Emenda Constitucional nº 87/2015. Criticam precisamente temas polêmicos quanto as

consequências da ementa supracitada, como, por exemplo, o aumento da carga tributária e aumento do custo operacional do contribuinte devido ao aumento da complexidade dos recolhimentos. Enfatizam ainda, o conflito jurídico entre as normas constitucionais dos artigos 3º, inciso III, 43 e 170, VII e dos artigos 170, inciso IX e 179, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Finalmente, proclamam que a partilha do valor de ICMS arrecadado transformará a guerra fiscal em efetiva justiça distributiva e, conseqüentemente, contribuirá com o desenvolvimento nacional.

O trabalho seguinte denomina-se “A Simultaneidade Normativa na Isenção Tributária”, escrito por Telma Regina Machado. Este artigo traz um panorama de como o instituto da isenção é tratado pela doutrina brasileira. Mais afundo, da comparação das visões de vários autores – tanto da corrente clássica quanto da corrente contemporânea tributária, sobre o instituto – a autora chega à conclusão de que a melhor tese para explicar o fenômeno da isenção tributária seria a de Pedro Guilherme Accorci Lunardelli. Fica a cargo do leitor a tarefa de descobrir as razões que levaram Machado a chegar a este posicionamento.

“A Tributação Progressiva do Imposto de Renda Pessoa Física como Instrumento Auxiliar na busca pela Concretização da Justiça Fiscal no Brasil” de Tatiele Gisch Kuntz e Hugo Thami Rodrigues, indaga se a progressividade do imposto de renda pessoa física, à luz do princípio da capacidade contributiva, pode se configurar como instrumento atenuante das desigualdades sociais no Brasil. Nesta empreitada, os autores criticam a atual progressividade do IRPF que não se encontra alinhada ao princípio da capacidade contributiva, mas que porém, pode ser modificada, desde que haja a ampliação do número de alíquotas do referido tributo, o aumento dos valores incidentes sobre cada uma das faixas de renda e a majoração do limite de isenção.

O artigo denominado “Acesso à Justiça e o Meio Alternativo da Arbitragem em matéria Tributária”, cujos autores são Jazam Santos e Jéssica Gonçalves, envolve o leitor em uma temática realmente contemporânea, pois vem defender a possibilidade de incluir a Arbitragem em matéria tributária para a solução extrajudicial dos conflitos no intuito de proporcionar maior presteza à solução destes. Para tanto, os articulistas encaram as discussões acerca da (in) viabilidade no uso da técnica da Arbitragem em matéria tributária no Brasil e, também, da indisponibilidade do crédito tributário.

Em “Direitos Fundamentais Sociais, Orçamento Público e Reserva do Possível: o dever de progressividade nos gastos públicos” de Emerson Affonso da Costa Moura e Jamir Calili Ribeiro, temos um texto multidisciplinar que afasta a concepção clássica de que os gastos públicos podem ser definidos ao arbítrio do administrador público, sustentando que o

orçamento deve ser progressivo na busca pela ampliação da sua respectiva realização e que, embora seja difícil estabelecer testes de legitimidade e progressividade absolutos para a verificação do orçamento, limites para a destinação dos gastos públicos precisam ser impostos.

Pedro Aurélio de Queiroz Pereira da Silva, no artigo “Entre isonomia e liberdade: o princípio da livre concorrência como paradigma geral da neutralidade no campo tributário”, defende que cabe ao Estado, como garantidor dos princípios da ordem econômica, impedir desníveis concorrenciais advindos da atividade tributária, além de alavancar a livre concorrência por meio dos instrumentos legalmente previstos, principalmente com fulcro no referencial normativo da neutralidade tributária.

“Extrafiscalidade como instrumento de implementação das políticas públicas: ICMS ecológico e IVA SOCAL”, formulado por Nina Gabriela Borges Costa e Allan Reymberg Souza Raulino, traz o seguinte questionamento: “É possível utilizar os tributos para resolver problemas sociais, políticos, econômicos e ambientais?”. Tal indagação é pertinente, pois guarda total conexão com o tema da sustentabilidade e cidadania. Mais pertinente ainda, é o caminho que os autores tomam, ao adotar a perspectiva da Extrafiscalidade como possível resposta a esta incerteza.

Em seguida, temos o artigo denominado “ICMS na importação: as legislações e a incontrolável guerra fiscal”, cuja autoria é de Herleide Herculano Delgado e Ana Clara Montenegro Fonseca, que ressaltam não haver uma política eficaz de abarcamento da Guerra Fiscal no Brasil. Assim, seu trabalho tem como objetivo averiguar a incidência do ICMS nas operações de importação, onde se trata da contenda atinente à guerra fiscal. Ao final, tratam acerca dos benefícios da Guerra de Lugares advinda deste imposto nas transações de importação.

Em “Lei 13.019/2014 – Marco Regulatório do terceiro setor requisitos gerais e lei de responsabilidade fiscal”, os autores Roque Sérgio D’Andrea Ribeiro da Silva e José Julberto Meira Junior, trazem perspicazes conclusões sobre o fato de que o Estado ao autorizar a exploração de serviços públicos por organizações particulares, reconhece, por meio de seus agentes, não ter recursos suficientes para atender tal demanda e, por isso, busca fomentá-las, no intuito de conferir as mesmas oportunidades àqueles que precisam ter acesso aos direitos sociais básicos.

José Anijar Fragoso Rei em seu artigo, “O direito ao reajuste anual e linear da remuneração do servidor público efetivo, o equilíbrio fiscal e o controle da despesa pública: um diálogo

necessário”, analisa o direito do servidor público estampado no art. 37, X, da Lei Maior – que garante a estes o direito ao reajuste anual e linear em suas remunerações, a fim de recompor as perdas inflacionárias e garantir seu valor real e poder de compra – contrapondo-o e o compatibilizando com as normas de direito financeiro que determinam o controle da despesa pública, almejando soluções para que tal direito seja efetivado, porém sem abalar o equilíbrio fiscal.

O texto: “O financiamento da seguridade social: crise de destinação, reformas e o argumento econômico” de Antonio Bazilio Floriani Neto tem por objetivo examinar o direito previdenciário como direito social e a sua importância para o indivíduo, a relação entre segurado e Previdência, a mudança da sociedade brasileira e por fim, mas não menos relevante, averiguar o argumento econômico relacionado às reformas e a incoerência da aplicação da DRU às contribuições sociais.

“O incentivo a micro e pequena empresa como instrumento de geração de empregos”, texto de Francelise Camargo de Lima e Demetrius Nichele Macei, levanta a seguinte questão: até que ponto os incentivos fiscais voltados às MPEs são capazes de fomentar o empreendedorismo e a geração de novos empregos?

Para sanar tal incerteza, primeiro recorreram a conceitos jurídicos para evidenciar a intenção protecionista em relação às MPEs. Em seguida, tratou-se das oportunidades de inclusão laborativa originadas a partir da atividade empresarial, o empreendedorismo e a geração de empregos formais. Após, abordou-se de que forma as MPEs podem ser estimuladas, por meio de incentivos fiscais, a gerar novos postos de trabalho e se os mesmos incentivos servem de estímulo para o trabalhador que está na informalidade se inserir no mercado formal fomentando o empreendedorismo e geração de novos empregos favorecendo o desenvolvimento econômico e possibilitando a inclusão do cidadão no mercado de trabalho.

“Os incentivos fiscais e seu potencial no desenvolvimento da política agrícola” de Rodrigo Mendonça de Souza, indica um problema atual de nossa sociedade, qual seja: a inflação dos alimentos está intimamente ligada à queda da oferta de alimentos básicos no mercado nacional, já que vários destes produtos tiveram redução significativa de suas áreas de plantio nos últimos anos. Como o próprio título do artigo alerta, é pelo viés dos incentivos fiscais que se procura uma solução a esta problemática.

O artigo subsequente é o “Reflexos do CPC/2015 no processo administrativo fiscal”, cuja autoria é de Ricardo Pinha Alonso e Ana Flávia de Andrade Nogueira Castilho. Neste tema, também concatenado com a realidade jurídica atual, argumentou-se sobre a aplicabilidade do

Código de Processo Civil no Direito Tributário, tanto em processos judiciais como em processos administrativos, sendo toda a discussão baseada na observância dos precedentes das Cortes Superiores pelos Tribunais Administrativos.

No artigo “Regras CONFAZ: o limiar entre a isonomia e quebra de autonomia federativa” de Simone Cruz Nobre, a finalidade foi de, nas bem colocadas palavras da própria articulista, “avaliar o tênue limiar entre o discurso da preservação do pacto federativo, por meio da isonomia atribuída a cada unidade da federação na deliberação de um convênio ICMS, e a quebra do mesmo pacto, em função da negação de sua autonomia fiscal.”

Nosso último artigo, encabeçado por Allan Alexandre Mendes Gonçalves e João Rezende Almeida Oliveira, denomina-se “Substituição tributária do ISS sobre órgãos e entidades públicas federais ao abrigo pela imunidade recíproca”. Nele, os articulistas assumem o propósito de testar os institutos da imunidade recíproca e da substituição tributária, para apurar se há a possibilidade dos municípios estabelecerem como substitutos tributários do ISS órgãos e entidades públicas federais, ou se a imunidade recíproca impede esse tipo de determinação da legislação municipal.

Pois bem.

Depois da honraria que foi executar esta tarefa de apresentar, ainda que brevemente, os brilhantes e esperançosos artigos destes bravos articulistas, resta apenas agradecer-lhes pela coragem e iniciativa que tiveram de propor seus trabalhos ao CONPEDI. É mais do que evidente que suas pesquisas contribuirão para a Ciência do Direito e conseqüentemente para a Justiça Social.

Por fim, parabênizo novamente o CONPEDI por ter concedido este espaço de reflexão e grande aprendizado, bem como, sem mais delongas, convidamos humildemente todos os leitores a usufruírem desta excelente coletânea e, é claro, a passá-la adiante.

Prof. Dr. Demetrius Nichele Macei - UNICURITIBA

Prof. Dr. Octavio Campos Fischer - UniBrasil

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - FUMEC

**A NOVA DINÂMICA DO ICMS PARA O E-COMMERCE: ENTRE A
COMPLICAÇÃO DO SIMPLES E A REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES SOCIAIS
E REGIONAIS**

**THE NEW DYNAMIC OF ICMS FOR THE ECOMMERCE: BETWEEN THE
COMPLICATION OF THE SIMPLE AND THE REDUCTION OF SOCIAL AND
REGIONAL INEQUALITIES**

**Roberto Rezende Amaral ¹
Luis Alberto Hungaro ²**

Resumo

A Emenda Constitucional nº 87 de 2015 estabeleceu um novo regime de partilha entre os Estados vendedores e consumidores para recolhimento do ICMS incidente sobre o e-commerce. A alteração interferiu no regime especial de arrecadação de tributos e contribuições, o Simples Nacional, que garante o tratamento diferenciado e favorecido às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte previsto constitucionalmente. Todavia, o conflito normativo existente pode ser resolvido pela declaração de inconstitucionalidade da Cláusula Nona do referido convênio a ser proferida pelo Supremo Tribunal Federal. Deste modo, reforça-se a importância das alterações para a redução das desigualdades sociais e regionais.

Palavras-chave: Icms, Ecommerce, Simples nacional, Desigualdades sociais e regionais

Abstract/Resumen/Résumé

The Constitutional Amendment No. 87 of 2015 established a new system of sharing between vendors States and consumers States of the tax ICMS over the e-commerce. The amendment interfered with the constitutionally guaranteed special unified scheme of collection of Taxes, the National Simple, that provided the differentiated and favored treatment to Micro and Small Enterprises. However, the conflict can be resolved by the declaration of unconstitutionality of the clause nine of that agreement by the Supreme Court. Thus, it reinforces the importance of the changes to reduce social and regional inequalities.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Icms, Ecommerce, National simple, Social and regional inequalities

¹ Mestrando em Direito e Desenvolvimento pela Universidade de São Paulo – USP. Pós-Graduando em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Advogado

² Mestrando em Direito do Estado pela Universidade Federal do Paraná - UFPR. Pós-graduando em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET. Advogado.

1. INTRODUÇÃO

A análise a ser tecida nas linhas subsequentes limitar-se-á à materialidade do imposto incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias, principal tributo sobre a atividade econômica do *ecommerce*, modalidade comercial praticada por meio da internet. O ICMS traz consigo diferentes materialidades que compõem impostos diferentes, sendo que apenas uma delas concerne à atividade econômica estudada. Precisamente, Roque Carrazza aponta como sendo cinco as materialidades do ICMS:

“A sigla ‘ICMS’ alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada, na Unidade Federada, de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Dizemos diferentes, porque estes tributos têm hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes. Há, pois, pelo menos cinco núcleos distintos de incidência de ICMS.¹”

Mais enxuto, Paulo de Barros Carvalho elenca somente três hipóteses de incidência e três consequentes normativos:

“a) realizar operações relativas à circulação de mercadorias; b) prestar serviços de comunicação, mesmo que se iniciem no exterior, prestações essas que deverão concluir-se ou ter início dentro dos limites territoriais dos Estados ou do Distrito Federal, identificadas as prestações no instante da execução, da geração ou da utilização dos serviços correspondentes; c) prestar serviços de transporte interestadual ou intermunicipal.”²

¹ CARRAZZA, Roque. ICMS. 15ª ed. rev. e amp. Até a Emenda Constitucional 67/2011, e de acordo com a Lei Complementar 87/96, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros. 2011. p. 37.

² CARVALHO. Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 733-734.

Deste modo, para este estudo faz-se o recorte pertinente ao comércio eletrônico sobre a circulação de mercadorias. A razão para o presente se encontra na intensa discussão que a Emenda Constitucional nº 87 de 2015 promoveu, ressaltando um aparente conflito de normas constitucionais, ao qual este trabalho se limitará e aterá quando de sua análise mais esmiuçada, entre a redução das desigualdades sociais e regionais, preconizada nos artigos 3º, inciso III, 43 e 170, VII e o tratamento diferenciado para micro e pequenas empresas, artigos 170, inciso IX e 179, todos da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. O conflito ocorre especificamente quando, ao se alterar o regime de tributação do ICMS, faz-se com que o regime de recolhimento do Simples Nacional seja desnaturado. É o que se passa a analisar.

2. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87 DE 2015. CARGA TRIBUTÁRIA, NOVAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS E O TRATAMENTO JURÍDICO DIFERENCIADO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS.

Veja-se que o antecessor regime de recolhimento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, quando incidente em operações interestaduais, era feito à unidade federativa de origem, a do estabelecimento vendedor ou produtor, variando-se apenas a alíquota em função de o destinatário, consumidor, ser ou não contribuinte do tributo. Caso fosse, adotar-se-ia a alíquota interestadual, caso contrário, a interna do estado do remetente, equiparando-a a uma operação interna³.

Em meio a esta dinâmica posta no momento da criação do ICMS, percebeu-se certa disparidade e segregação das unidades federativas quanto às receitas correspondentes a este imposto⁴, incitando discussões e reações dos estados destinatários (não produtores ou

³ “Grande parte dos problemas relativos à guerra fiscal em matéria de ICMS decorre de sua configuração constitucional, uma vez que foi atribuída aos Estados-membros a competência para a instituição de um tributo de características tipicamente nacionais. A cobrança na origem acaba sendo um fator de agravamento, pois, assim, a gradação do impacto fiscal pode ser empregada como meio de atrair empresas, gerando competição entre os Estados.” (PEIXOTO, Daniel Monteiro. Federação, competência tributária e guerra fiscal entre Estados via ICMS. In Eurico Marcos Diniz de Santi (Coord.). Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas: do fato à norma da realidade ao conceito jurídico. 1ª ed. São Paulo: Saraiva. 2009. p. 1106.)

⁴ “O ICMS, além disso, de acordo com a tradição brasileira, é cobrado na origem, diversamente do que propugnam as mais modernas correntes sobre fiscalidade, e como já adotam diversos países no mundo, que se arrecade o imposto de valor agregado no local de destino da mercadoria, local onde foi gerada a riqueza necessária para sua aquisição. Há movimentos no sentido de alterar a CF e inverter essa ordem de tributação,

consumidores), uma vez que o formato induzia a saída de capital de seus territórios sem qualquer tributação sua sobre este signo de riqueza (consumo). A disputa é travada por integrantes, em grande número, nas regiões Norte, Nordeste e Centro-oeste e, de outro lado, as unidades "produtoras", normalmente representantes da região sudeste e sul, tais como os estados de São Paulo, Rio de Janeiro, Paraná e Santa Catarina.

Ainda que fictícia, a divisão operada pela repartição do ICMS deu origem a mais um dos capítulos da famigerada guerra fiscal⁵. A controvérsia culminou na instituição do Protocolo ICMS nº 21, de 1º de abril de 2011 e o estabelecimento da tributação de forma partilhada no caso de operações não presenciais, protocolo este que excluiu estados "produtores" como São Paulo, Rio de Janeiro, Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul.

A constitucionalidade da nova sistemática foi questionada e levada ao Supremo Tribunal Federal, que julgou, conjuntamente, as Ações Direitas de Inconstitucionalidade nº 4628 e 4713 e o Recurso Extraordinário em repercussão geral de nº 680089, de modo a decidir por sua inconstitucionalidade, fundamentando-se na violação ao princípio da legalidade, tendo em vista a impossibilidade de se regulamentar a matéria por resolução do CONFAZ. Assim, os Estados signatários foram obrigados a suspender aquela cobrança partilhada⁶. Nesse contexto, eis que o projeto de emenda constitucional nº 197/2012 passou a tramitar no Congresso Nacional, resultando na Emenda Constitucional nº 87/2015 e nas alterações ora tratadas.

A sucessão dos eventos acima narrada possibilita, desde já, a compreensão da controvérsia atinente ao ICMS e a mudança da "regra de ouro" originalmente imposta pelo legislador, qual seja, a defesa dos estados consumidores em auferir maiores receitas decorrentes da arrecadação deste tributo, partilhando os valores que antes apenas enriqueciam

cabendo o imposto, embora cobrado na origem, ao Estado de destino. Supostamente, esses dois movimentos (ICMS federal e a tributação no local de destino) desarticulariam a guerra fiscal e todas as tentativas de afetar o mercado e a concorrência." (BIFANO, Elidie Palma. A tributação no setor comercial: panorama da carga tributária nas operações de comércio. In Eurico Marcos Diniz de Santi (Coord.). Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas: do fato à norma da realidade ao conceito jurídico. 1ª ed. São Paulo: Saraiva. 2009. p. 1121.)

⁵ "a guerra fiscal é, como o próprio nome indica, uma situação de conflito na Federação. O ente federado que ganha – quando, de fato, existe algum ganho – impõe, na maioria dos casos, uma perda a algum ou a alguns dos demais, posto que a guerra raramente é um jogo de soma positiva. O federalismo, que é uma relação de cooperação entre as unidades de governo, é abalado. Também a Federação – cara aos brasileiros a ponto de a Constituição conter cláusula pétrea que impede sua abolição – perde" (VARSANO, Ricardo. Guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. IPEA. Planejamento e Políticas Públicas, n. 15, junho de 1997, p. 6)

⁶ STF. Plenário. ADI 4628/DF e ADI 4713/DF, Rel. Min. Luiz Fux; RE 680089/SE, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgados em 17/9/2014 (Info 759).

os cofres das unidades federativas produtoras, consoante restou exemplificado nos tópicos anteriores.

Com efeito, após a popularização da *internet*, o acelerado crescimento do comércio eletrônico colocou em cheque a partilha do ICMS e passou a chamar atenção para sua arrecadação. O embate entre os estados produtores e consumidores ganhou força na medida em que o comércio eletrônico cresceu e ganhou importância, sendo o *e-commerce* elemento fundamental para a promulgação da Emenda Constitucional nº 87/2015 e evolução dos debates no Congresso Nacional.

A fim de embasar a discussão, estatísticas da *webshoppers* indicaram que no primeiro semestre de 2011 o *e-commerce* registrou o faturamento de R\$8,4 bilhões, enquanto que no mesmo período de 2015 atingiu a marca de R\$18,6 bilhões, evidenciando o notório crescimento.⁷

Durante a tramitação da PEC 197/2012 no Congresso Nacional, as informações fornecidas pela *webshoppers* foram utilizadas no parecer da Comissão Especial criada para analisar a proposta.⁸ Nesta oportunidade, a relatoria do deputado Márcio Macêdo indicou que cerca de 3,98 milhões de pessoas haviam feito sua primeira compra online no primeiro semestre de 2013, sendo que cerca de 46,16 milhões de pessoas já teriam comprado via *internet*.⁹

O parecer apresenta algumas das preocupações do Senado Federal para que a presente Emenda fosse promulgada, dentre as quais estão as de garantia do desenvolvimento nacional e de redução das desigualdades sociais e regionais (ambos objetivos insculpidos no artigo terceiro da Constituição Federal, em seus incisos II e III). Além disso, comprovou-se a

⁷ Disponível em: http://img.ebit.com.br/webshoppers/pdf/32_webshoppers.pdf. Acesso em: 26/01/2016.

⁸ Em trecho do parecer, é possível verificar a importância dada ao *e-commerce*: "Em sua justificativa, aludem os autores à relevância adquirida pelo comércio chamado "não presencial", pela Internet, após a promulgação da Carta de 1988. Naquele momento, essa forma de circulação de mercadorias não tinha importância econômica, de modo que pareceu bem ao constituinte deixar a arrecadação do tributo integralmente para o Estado de localização do fornecedor, atendendo unicamente ao critério da simplificação de procedimentos. Hoje o 2 panorama mudou, e essa modalidade de comércio, que veio crescendo exponencialmente nos últimos anos, atinge valores bastante significativos, de forma que convém, em busca do equilíbrio e da justiça na repartição das receitas, estabelecer critérios de partilha do imposto." (Disponível em: http://www2.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=39D8351E9DE8AF2E9EA5554FC1CD9887.proposicoesWeb1?codteor=1240937&filename=Tramitacao-PEC+197/2012. Acesso em: 26/01/2016).

⁹ Disponível em: http://www2.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1240937&filename=Tramitacao-PEC+197/2012. Acesso em: 30/01/2016

referida (e fictícia) divisão de estados, pois os estados mais superavitários em relação ao comércio interestadual são, coincidentemente, os estados de São Paulo, Rio de Janeiro, Santa Catarina e Rio Grande do Sul, enquanto que no bojo dos mais deficitários encontram-se a Bahia, Minas Gerais, Pará, Pernambuco, Matogrosso, Rio Grande do Norte, Maranhão e Distrito Federal.

Sendo assim, o crescimento – e importância – do comércio eletrônico, somado ao histórico embate entre estados produtores e consumidores, constituem fatores elementares para que a instituição da nova dinâmica de recolhimento partilhado do ICMS fosse alcançada.

Conseqüentemente, nesse contexto, as alterações da Emenda Constitucional nº 87/2015 vieram, notadamente, para estabelecer a partilha da alíquota, constitucionalizando a questão antes veiculada pelo Protocolo ICMS nº 21. Veja-se, portanto, que o texto emendado do artigo 155, §2º, incisos VII e VIII, passou a estabelecer para as operações interestaduais destinadas a consumidores finais, contribuintes ou não do imposto, a adoção uniforme da alíquota interestadual, cabendo ao estado destinatário o valor do imposto correspondente à diferença entre a sua alíquota interna e a interestadual¹⁰, o denominado DIFAL.

Além disso, o artigo 2º da Emenda Constitucional em comento acrescentou ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias o artigo 99, que determina a partilha progressiva do diferencial da alíquota do ICMS entre o estado de origem e o do destino da mercadoria, visando a mitigar o impacto na arrecadação dos estados produtores. Preceitua, portanto a norma, que em 2015 seria atribuído 20% do valor diferencial ao estado destino e 80% ao de origem, variando, em 2016, para 40% e 60%; 2017, 60% e 40%; 2018, 80% e 20% e, finalmente, em 2019, atingir-se-á o percentual integral do diferencial das alíquotas interna (do estado de origem) e interestadual que será conferido ao estado destino.

Ressalta-se, ainda, quem mesmo sendo tratado pelos meios de comunicação como um “novo ICMS do *ecommerce*”, não se trata de um novo imposto ou de incidência sobre uma atividade antes não tributada. A EC nº 87 de 2015 que alterou o § 2º do art. 155 da

¹⁰ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (...) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual; VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída: a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

Constituição Federal e incluiu o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, conjuntamente com seu regulamento, o Convênio nº 93 do CONFAZ, modificaram, juntas, a disciplina dos “*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*”¹¹, de modo a partilhar a alíquota diferencial entre os estados destinatário e remetente da mercadoria.

O convênio ICMS 93, de 17 de setembro de 2015 – CONFAZ detalhou o novo regime de recolhimento. Veja-se como foi estipulado o procedimento no §1º-A da Cláusula segunda:

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

ICMS origem = BC x ALQ inter

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

Onde:

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

ALQ inter = alíquota interestadual aplicável à operação ou prestação;

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

Assim sendo, a nova regra passou a sofrer duras críticas por parte dos representantes do principal setor afetado, bem como de tributaristas e contabilistas. Todavia, a alteração posta merece uma análise jurídica que forneça outros elementos para o debate posto, cotejando-se seus nobres objetivos constitucionais e seus problemas legais e operacionais.

Conforme supramencionado, a tributação sobre as operações interestaduais envolvendo destinatário não contribuinte de ICMS era equiparada à de uma operação interna, o que estimulou e permitiu o florescimento do setor nos estados economicamente mais desenvolvidos da federação, praticantes de alíquotas menores. Deste modo, surgiram diversas empresas atuantes sob aquele objeto social, em sua maioria Micro e Pequenas Empresas¹²,

¹¹ Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ. CONVÊNIO ICMS 93, de 17 de setembro de 2015.

¹² Conforme artigo 3º da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, será considerada Microempresa a sociedade empresária, a simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o artigo 966 do Código Civil, devidamente registrados e que possuam receita bruta anual de até R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e Empresa de Pequeno Porte aquela que possuam

sujeitas ao tratamento diferenciado e favorecido instituído pela Lei Complementar nº 123 de 2006, o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte.

Entre as ferramentas introduzidas pela LC 123/2006 encontra-se o regime compartilhado de tributação unificada, o Simples Nacional. Trata-se de um regime de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicáveis às MEs e EPPs que abrange, ou deveria abranger, todos os tributos incidentes¹³ sobre as atividades de suas optantes, inclusive aquele a que se propõe este estudo, a serem recolhidos mediante documento mensal único, a guia DAS.

Deste modo, observou-se que a alteração promovida pela EC 87/2015 de partilha da alíquota do ICMS nas operações interestaduais, ignorou o tratamento diferenciado dado às MEs e EPPs, incluindo-as expressamente no novo regime por meio da cláusula nona do Convênio CONFAZ nº 93/2015¹⁴. Esta alteração no regime implicou em consequências iniciais desastrosas ao *ecommerce*, dentre elas podem ser elencadas duas principais: o aumento da carga tributária e aumento do custo operacional do contribuinte devido ao aumento da complexidade dos recolhimentos.

O aumento da carga tributária se deve a dois percentuais distintos, o DIFAL, agora estendido às operações envolvendo não contribuintes e o adicional de até 2% do Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza - FCP¹⁵. Esta oneração teve uma dupla consequência, de um lado fez com que empresas fornecedoras fechassem suas portas ou deixassem de realizar

receita bruta anual superior a R\$ 360.000,00 e inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais). BRASIL. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; Brasília: Diário Oficial da União 14 dez. 2006.

¹³ Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS); Contribuição para o PIS/Pasep; Contribuição Patronal Previdenciária (CPP); Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN)

¹⁴ 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. (Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. CONVÊNIO ICMS 93, DE 17 DE SETEMBRO DE 2015. Publicado no Diário Oficial da União de 21.09.15, pelo Despacho 180/15.)

¹⁵ Cláusula segunda (...) § 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. (Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. CONVÊNIO ICMS 93, DE 17 DE SETEMBRO DE 2015. Publicado no Diário Oficial da União de 21.09.15, pelo Despacho 180/15.)

operações com os estados que lhes acrescessem o DIFAL e, de outro, prejudicou a competitividade das empresas situadas nos estados economicamente menos desenvolvidos em relação aos mercados das regiões sudeste e sul, quando lhes impõe carga tributária com alíquotas maiores que a interestadual visando a arrecadar o DIFAL.

Ademais, em relação ao custo operacional as alterações no recolhimento imporão aos comerciantes eletrônicos obrigações acessórias antes dispensadas pelo regime unificado do Simples Nacional. Dever-se-á conferir as alíquotas de ICMS dos diferentes estados para os quais venderem seus produtos, calcular o imposto devido às duas unidades federativas, conforme §1º-A da Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 93, emitir as guias de recolhimento nas respectivas Secretarias de Fazenda, ou mesmo cadastrar-se, caso sejam frequentes as operações, e emitir a GNRE (Guia Nacional de Tributos Interestaduais). Estas obrigações aparentemente pouco complexas podem sobrecarregar um microempresário individual ou mesmo, obrigar o comerciante a contratar um serviço contábil, todos promotores de aumentando substancial de seus custos. Portanto, observou-se uma evidente oneração da atividade do *ecommerce*.

Não obstante os efeitos práticos com resultados econômicos negativos, há que se enfatizar o conflito jurídico entre as normas constitucionais dos artigos 3º, inciso III, 43 e 170, VII e dos artigos 170, inciso IX e 179, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Trata-se, portanto, do conflito entre o objetivo constitucional perseguido pela EC 87/2015 de redução das desigualdades sociais e regionais e a regra insculpida no artigo 179 para promoção do necessário tratamento diferenciado para micro e pequenas empresas.

De plano verifica-se se tratem de normas programas que devem orientar a atuação do legislador, do aplicador e do julgador. A primeira delas posta como um objetivo fundamental da república, que segundo artigo 3º, III é o de erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais e a outra se sustenta sobre um fundamento da república, do artigo 1º, IV que elenca os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, explicitada na forma do artigo 179.¹⁶

¹⁶ BRASIL. Constituição Federal (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Diário Oficial da União, Brasília: Senado Federal:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...) IV – os valores sociais do trabalho e da livre concorrência;

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: (...) III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

Neste panorama, vemos que a Lei Complementar 123 cumpre o madamento da norma programa do artigo 179 CF/88 e efetiva o previsto tratamento diferenciado e privilegiado às MEs e EPPs, dentre elas a de instituição do regime unificado de arrecadação de tributos e contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, o Simples Nacional.

Dele destaca-se a peculiaridade em seu artigo 16¹⁷ de que o supramencionado regime é optativo, sendo facultado às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte aderir ou não. Veja-se, portanto que o conflito entre as normas constitucionais é relativo, de modo que é possível encontrar uma solução jurídica que permita a coexistência do simples e do novo regime de recolhimento de ICMS, neste caso, para o *ecommerce*.

Nesse sentido, identifica-se a inconstitucionalidade da cláusula nona do Convênio nº 93 do CONFAZ no que tange à desnaturação do Simples Nacional e à quebra do tratamento jurídico diferenciado, em flagrante desrespeito aos artigos 170, IX e 179, uma vez que interfere na unificação da arrecadação. Todavia, a inconstitucionalidade não pode se estender a qualquer Microempresa ou Empresa de Pequeno Porte e nem a todo o novo regime de recolhimento. Isso porque em relação ao Simples Nacional sua adesão é facultativa ao micro e pequeno empresário, de modo que, mesmo havendo impacto devido ao novo regramento do ICMS *ecommerce*, ainda subsiste a opção pelo regime unificado de tributação.

Especula-se pelos autores, então, que após a declaração de inconstitucionalidade da cláusula nona do Convênio nº 93 - CONFAZ haverá um aumento dos optantes do Simples Nacional e a partilha do DIFAL ocorrerá somente quando o comerciante assim consentir, rejeitando o regime unificado de arrecadação, ou quando o vendedor a consumidor final não contribuinte for empresa com faturamento superior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais), extrapolando o limite legal para o tratamento jurídico diferenciado. Deste modo, elimina-se o conflito do sistema jurídico, mantendo sua coerência.

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.

¹⁷ BRASIL. Lei Complementar nº 123. Diário Oficial da União, Brasília, 14 de dez. de 2006:

Art. 16 A opção pelo Simples Nacional da pessoa jurídica enquadrada na condição de microempresa e empresa de pequeno porte dar-se-á na forma a ser estabelecida em ato do Comitê Gestor, sendo irretratável para todo o ano-calendário.

3. AS RAZÕES PARA A NOVA DINÂMICA DO ICMS: JUSTIÇA FISCAL E DESENVOLVIMENTO REGIONAL ENTRE A IMPOSIÇÃO DE OBSTÁCULOS AO DESENVOLVIMENTO DO *E-COMMERCE* E A REDUÇÃO DE DESIGUALDADES SOCIAIS E REGIONAIS

Consoante anteriormente restou elucidado, a nova dinâmica do ICMS partilha o imposto recolhido, de forma gradativa, entre o estado de origem e o de destino da venda não presencial (comércio eletrônico), sendo a *internet* o principal foco da inovação legislativa.¹⁸ Basta perfunctória análise do regramento para perceber o seu caráter essencialmente distributivo, pois a repartição do tributo devido tem por objetivo compensar a histórica desigualdade e segregação entre estados que são sedes de centros de distribuição (normalmente mais concentrados nas regiões Sul e Sudeste) e as unidades denominadas como consumidoras.

Os efeitos da nova dinâmica de recolhimento de ICMS no *e-commerce* tratados alhures, dão lugar à importante averiguação das razões que serviram de alicerce para a promulgação da Emenda Constitucional n° 87, de 16 de abril de 2015. Em síntese, o papel de fundo desta alteração legislativa envolve, substancialmente, a guerra fiscal perpetuada entre os estados brasileiros e a necessidade de reequilibrar a arrecadação de ICMS após o surgimento do comércio eletrônico.¹⁹

No tangente ao desenvolvimento nacional, a partilha de ICMS entre estados, ora tratados como consumidores e produtores – assim resultantes em virtude de um complexo processo histórico-político que não convém adentrar neste texto –, auxiliará no

¹⁸ A partilha do recolhimento de ICMS foi estabelecida de forma gradativa após grande período de negociação, tendo como principal oponente os congressistas defensores do Estado de São Paulo, pois, caso fosse instituída a partilha em seu grau definitivo, como previa a redação original da PEC NO Senado, "São Paulo estimava uma perda de R\$2,2 bilhões apenas no primeiro ano de vigência dessa sistemática.". (Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/camارانoticias/noticias/INDUSTRIA-E-COMERCIO/477409-CAMARA-APROVA-PEC-DO-COMERCIO-ELETRONICO-EM-1-TURNO.html>. Acesso em: 26/01/2015). Assim, estabeleceu-se a progressividade das alíquotas de partilha.

¹⁹ Apenas para repisar, a Emenda Constitucional n° 87/2015 alterou os incisos VII e VIII do §2° do art. 155 da Constituição Federal, os quais passaram a vigorar com a seguinte redação: VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual; VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída: a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

desenvolvimento (e não mero crescimento) do país, haja vista a maior arrecadação e possibilidade de aplicação de recursos por membros da federação antes relegados a meros consumidores de bens e riquezas produzidas por nos polos industriais.²⁰

Para Eros Roberto Grau, a garantia do desenvolvimento nacional identifica-se com a realização de *políticas públicas cuja reivindicação, pela sociedade, encontra fundamentação neste art. 3º, II*, representando um salto qualitativo tanto de nível econômico quanto cultural-intelectual comunitário.²¹ O desenvolvimento não pode ser tratado exclusivamente como crescimento econômico, mas como o aperfeiçoamento do arranjo financeiro federativo e garantia de autonomia (disponibilidade de recursos suficientes) para que as unidades federativas possam implementar políticas públicas e efetivar as necessidades de seus cidadãos.²²

Esta ideia desenvolvimentista deve ser necessariamente interpretada conjuntamente com o inciso III do artigo 3º da CF, que determina a redução das desigualdades sociais e regionais igualmente como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil. A partilha de ICMS, nesta esteira, vai ao encontro de tal objetivo e permite, dentro da ideia de modificação estrutural, o desenvolvimento nacional, pois indiscutivelmente promove a redistribuição de receitas que originalmente estariam destinadas exclusivamente aos estados sedes dos centros de distribuição de mercadorias. É expressiva a desigualdade regional existente no Brasil (em relação à arrecadação tributária), tendo em vista a fraca atividade econômica que determinados estados – por uma sucessão de fatores históricos e políticos – apresentam diante de outros.²³

A nova dinâmica do recolhimento de ICMS, portanto, é resultado do histórico embate perpetuado entre os estados consumidores e produtores, acirrado pelo surgimento do *e-commerce* e, por esse motivo, demonstrou-se também problemática a manutenção da "regra

²⁰ "No Brasil, dada sua dimensão territorial, há diversidade cultural e histórica entre as regiões, formando-se diferentes pólos.". (OLIVEIRA, Regis Fernandes. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006. p. 36).

²¹ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 216-217

²² TUDE, João Martins; FERRO, Daniel; SANTANA, Fabio Pablo de A. **Políticas Públicas**. Curitiba: IESDE Brasil S.A., 2010. p.11.

²³ PIMENTA, Marcelo Vicente de Alkmin. **Direito Constitucional em perguntas e respostas**. Belo Horizonte: Del Rey, 2007. P. 379.

de ouro" do ICMS e do DIFAL.²⁴ O comércio eletrônico possibilitou a venda de produtos diretamente de polos (centros produtivos), estabelecendo-se uma relação direta entre o consumidor final (não contribuinte de ICMS) e a empresa do estado produtor. Com vistas a sanar tais problemas federativos, guiado pelos objetivos fundamentais do desenvolvimento nacional e redução das desigualdades sociais e regionais, o Poder Legislativo criou o regime de partilha do ICMS, o que sem dúvida representa iniciativa de estreita consonância com as diretrizes e princípios insculpidos na Lei Fundamental brasileira.

Assim, as razões que norteiam a instituição da nova dinâmica de recolhimento do ICMS se relacionam com o desenvolvimento nacional e redução das desigualdades sociais e regionais, encerrando-se, ademais, o conflito existente entre estados consumidores e produtores. No entanto, superados os requisitos das anterioridades anual e nonagesimal da referida norma, eis que esta nova regra vem causando os mesmos desconfortos que aqueles gerados aos optantes do Simples Nacional.

Guilherme Afif Domingos, atual presidente do SEBRAE, se opõe exatamente a esse atual sistema (ou inexistência de automatização) que a nova dinâmica do ICMS tem por *modus operandi*. Segundo o presidente, o mecanismo concebido é medieval (comparando à nota fiscal eletrônica), oportunidade em que suscita a possibilidade de criação de uma espécie de câmara de compensação e repasse de recursos que automaticamente realize a divisão do lançamento e unifique-os.²⁵ Isso implica, segundo os operadores de comércio eletrônico, tanto em maior dispêndio de tempo na geração de guias para recolhimento de tributos a cada venda efetuada quanto em custos para a contratação de pessoal para a realização desta função.

Em relação a estes efeitos, quais os sejam, algumas ponderações devem ser feitas. Isto porque não são argumentos suficientes para obstaculizar as alterações promovidas pela nova dinâmica do ICMS e barrar a busca pelos objetivos fundamentais de desenvolvimento nacional e redução das desigualdades sociais e regionais. Alguns mecanismos facilitadores

²⁴ MEIRA JUNIOR, José Julberto. **A Emenda Constitucional 87/2015 e seus reflexos no ICMS**. Disponível em: <http://www.consult.com.br/pt-br/noticias/item/32-a-emenda-constitucional-87-2015-e-seus-reflexos-no-icms.html>. Acesso em 30.01.2016.

²⁵ O Presidente do SEBRAE assim comentou: "O sistema que foi concebido é medieval. Quando se tem instrumentos como a nota fiscal eletrônica, você poderia fazer tudo eletronicamente, inclusive com uma câmara de compensação e repasse de recursos. Paga de uma vez só e o sistema faz a divisão. Isso seria algo mais moderno e não essa estrutura bizarra que foi criada. Embora o sistema seja totalmente irracional, dá tempo de trabalhar em cima de um sistema e nós nos propusemos a ajudar a criar esse sistema que faça tudo automaticamente.". (ZUINI, Priscila. **Setor será dizimado por uma regra equivocada, diz Afif sobre ICMS**. Disponível em: http://revistapegn.globo.com/Dia-a-dia/noticia/2016/01/setor-sera-dizimado-por-uma-regra-equivocada-diz-afif-sobre-icms.html?utm_source=facebook&utm_medium=social. Acesso em: 22/01/2016.).

desse recolhimento em específico já estão disponíveis, tais como calculadoras *online* e *softwares* capazes de integrar as informações necessárias e encaminhar o usuário para a elaboração do GNRE ou guia de arrecadação competente.²⁶ Essas ferramentas tendem a abrandar os efeitos que ora se apresentam grandemente negativos e capazes de obstaculizar a partilha do ICMS.

Outro efeito da instituição da nova dinâmica se refere ao aumento da carga tributária que esta partilha representará às empresas que operam o *e-commerce*. Efetivamente haverá um aumento da carga tributária que se estima entre 5% até 11%, dependendo dos estados de origem e destino que cada operação envolverá, sobrecarregando o capital de giro dos micro e pequenos empresários.²⁷ São efeitos que podem contribuir para o fechamento das empresas de *e-commerce* ou, da mesma forma, causar considerável entrave ao crescimento das vendas (frise-se, trata-se de mera ilação).

A despeito de todos os problemas que essa nova dinâmica pode oferecer ao setor, que acredita-se passíveis de mitigação, imperioso destacar que a partilha de ICMS vai ao encontro de alguns dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, quais sejam, o desenvolvimento nacional e a redução das desigualdades sociais e regionais. Não há que se olvidar da própria guerra fiscal perpetrada entre os estados consumidores e produtores durante cerca de 20 anos, sendo os primeiros historicamente deficitários quanto à arrecadação de ICMS e, conseqüentemente, fomentando-se uma situação cada vez mais desproporcional e desigual entre os membros da federação.

Diante disso, a partilha do valor de ICMS arrecadado vem abrandar as desigualdades regionais de uma mesma nação, transformando-se a outrora guerra fiscal em efetiva justiça distributiva e, conseqüentemente, contribuindo com o desenvolvimento nacional. As alterações recentemente instituídas pela EC n° 87/2015, a longo prazo, não são capazes de obstruir o pujante crescimento da atividade denominada de *e-commerce*, principalmente em virtude dos ajustes (políticos ou judiciais) que estão por vir e das ferramentas de simplificação de procedimentos que amenizarão os problemas relatados pelos empresários optantes do Simples Nacional.

²⁶ Cite-se como exemplo desses programas que poderão auxiliar o cálculo do ICMS partilhado a calculadora gratuita disponível em: <http://alternativasistemas.com.br/calculadora-novo-icms#calculadora>. Acesso em: 27/01/2016.

²⁷ JAKITAS, Renato. **E-commerce vai ao STF contra nova lei de ICMS; varejo já fecha as portas em SC.** Disponível em: <http://pme.estadao.com.br/noticias/noticias,e-commerce-vai-ao-stf-contr-nova-lei-de-icms-varejo-ja-fecha-as-portas-em-sc,6197,0.htm>. Acesso em 30.01.2016.

4. CONCLUSÃO

As razões que norteiam a instituição da nova dinâmica de recolhimento do ICMS se relacionam com o desenvolvimento nacional e redução das desigualdades sociais e regionais, tendo por objetivo encerrar o conflito existente entre estados consumidores e produtores (detentores dos centros de distribuição de produtos).

No entanto, a vigência desta nova regra causou alguns impactos entre os micros e pequenos empresários, seja em virtude da criação de dificuldades para o recolhimento dos tributos, seja em razão do aumento da tributação do comércio eletrônico. De fato a nova dinâmica aplicada ao recolhimento de ICMS, envolvendo as empresas do ramo do *e-commerce*, trouxe inovações que, para além de contratempos com a elaboração de novas guias de arrecadação, resulta em aumento da carga tributária para as empresas do setor.

O maior dispêndio de tempo na geração de guias para recolhimento de tributos a cada venda efetuada, em contrariedade à racionalidade típica do Simples Nacional, e o aumento de custo para contratação de pessoal e pagamento dos valores referentes à majoração do ICMS não se mostram suficientes para elidir as razões principais (e de ordem fundamental/constitucional) que servem de supedâneo à EC nº 87/2015. Nesse mesmo sentido, tem-se que, em razão do deferimento da liminar na Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 4628 e 4713 e o Recurso Extraordinário em repercussão geral de nº 680089, o regime já não se aplica aos optantes pelo Simples Nacional, afetando apenas os não optantes, por livre escolha, e empresas que não se enquadram como ME ou EPP.

Assim, conforme restou amplamente discutido e exposto anteriormente, observa-se que desde a criação do imposto em análise é possível constatar a segregação da arrecadação entre os estados da mesma federação, os quais podem ser divididos entre consumidores, normalmente compostos por unidades federativas do Norte e Nordeste, membros produtores, tendo como principais representantes São Paulo e Rio de Janeiro.

A antiga dinâmica do ICMS contribuía com o acirramento de tal segregação, haja vista que o comércio eletrônico possibilitou a venda direta entre as empresas situadas em centros de distribuição (localizados em sua maioria nos estados do Sul e Sudeste) e o consumidor final, restando retido integralmente o imposto somente para a unidade federativa produtora. A nova lógica de partilha do ICMS, portanto, vem atender aos objetivos

fundamentais fixados na Constituição Federal, quais sejam, desenvolvimento nacional e redução das desigualdades sociais e regionais.

Diante disso, a despeito dos problemas surgidos imediatamente após a inovação no ordenamento jurídico (típico de qualquer Estado), é possível crer que ajustes serão feitos e ferramentas elaboradas para que o aumento (esperado) de até 11% da carga tributária não prejudique o setor do *e-commerce* e, ao mesmo, seja mantida a iniciativa de redistribuir a riqueza produzida no Brasil e arrecada por meio de tributos.

5 - BIBLIOGRAFIA

BIFANO, Elidie Palma. **A tributação no setor comercial: panorama da carga tributária nas operações de comércio.** In Eurico Marcos Diniz de Santi (Coord.). Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas: do fato à norma da realidade ao conceito jurídico. 1ª ed. São Paulo: Saraiva. 2009. p. 1121

BRASIL. **Constituição Federal (1988). Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília, DF: Senado Federal.

_____. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.** Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nos 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1o de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nos 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Diário Oficial da União 31 jan. 2009.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988.** São Paulo: Malheiros, 2006. p. 216-217

JAKITAS, Renato. **E-commerce vai ao STF contra nova lei de ICMS; varejo já fecha as portas em SC.** Disponível em: <http://pme.estadao.com.br/noticias/noticias,e-commerce-vai-ao-stf-contr-nova-lei-de-icms-varejo-ja-fecha-as-portas-em-sc,6197,0.htm>. Acesso em 30.01.2016.

MARTELLO, Alexandre. **Entidades Vão ao STF contra nova partilha do ICMS para o Simples.** Artigo disponível em: <http://revistapegn.globo.com/Noticias/noticia/2016/01/sebrae->

se-reune-com-confederacoes-para-discutir-novas-regras-do-icms.html. Acesso em 22/01/2016.

MEIRA JUNIOR, José Julberto. **A Emenda Constitucional 87/2015 e seus reflexos no ICMS.** Disponível em: <http://www.consult.com.br/pt-br/noticias/item/32-a-emenda-constitucional-87-2015-e-seus-reflexos-no-icms.html>. Acesso em 30.01.2016.

OLIVEIRA, Regis Fernandes. **Curso de Direito Financeiro.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006. p. 36

PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Federação, competência tributária e guerra fiscal entre Estados via ICMS.** In Eurico Marcos Diniz de Santi (Coord.). Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas: do fato à norma da realidade ao conceito jurídico. 1ª ed. São Paulo: Saraiva. 2009. p. 1106.

PIMENTA, Marcelo Vicente de Alkmin. **Direito Constitucional em perguntas e respostas.** Belo Horizonte: Del Rey, 2007.

TUDE, João Martins; FERRO, Daniel; SANTANA, Fabio Pablo de A. **Políticas Públicas.** Curitiba: IESDE Brasil S.A., 2010.

VARSANO, Ricardo. **Guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde.** IPEA. Planejamento e Políticas Públicas, n. 15, junho de 1997

ZUINI, Priscila. **Setor será dizimado por uma regra equivocada, diz Afif sobre ICMS.** Disponível em: http://revistapegn.globo.com/Dia-a-dia/noticia/2016/01/setor-sera-dizimado-por-uma-regra-equivocada-diz-afif-sobre-icms.html?utm_source=facebook&utm_medium=social. Acesso em: 22/01/2016.