

**A CONSTITUCIONALIDADE DA REGULAMENTAÇÃO DA EMENDA
CONSTITUCIONAL Nº 87/2015 POR MEIO DO CONVÊNIO ICMS Nº 93/2015**

**LA CONSTITUCIONALIDAD DE LA REGLAMENTACIÓN DE LA ENMIENDA
CONSTITUCIONAL Nº 87/2015 POR MEDIO DEL CONVÊNIO ICMS Nº 93/2015**

Carolina Mendes Nolêto de Sousa Cruz

Sumário: Introdução; 2. Histórico do ICMS 2.1. Origens 2.2. Constituição Federal de 1988 2.3. Protocolo ICMS nº 21/2011 2.4. Emenda Constitucional nº 87/2015; 3. Convênio ICMS nº 93/2015: objeto, contexto e consequências 3.1. Inconstitucionalidade Formal 3.2. Aplicação às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte 3.3. Não cumulatividade 3.4. Dupla Tributação 3.5. Obrigação Acessória 3.6. Consequências Alusivas; 4. Afinal, é constitucional o Convênio ICMS nº 93/2015?; Referências.

Resumo: Este artigo tem como finalidade discutir a constitucionalidade da regulamentação, por meio de convênio, da Emenda Constitucional nº 87/2015, que introduziu novas disposições referentes ao comércio interestadual de bens e de serviços, alterando significativamente a repartição do produto da arrecadação do 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 – ICMS entre os Estados e o Distrito Federal. Trata-se de análise da constitucionalidade do Convênio ICMS nº 93/2015, celebrado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz, que instituiu obrigações acessórias, estendeu a aplicação às microempresas e às empresas de pequeno porte sujeitas a regime de tributação diferenciado, acarretou dupla tributação nas mercadorias sujeitas à substituição tributária e alterou o sistema de aproveitamento de crédito. As principais técnicas utilizadas para o desenvolvimento do trabalho foram a pesquisa bibliográfica e documental, com

ênfase na jurisprudência, na análise de casos, no contexto histórico e nas definições constitucionais, legais e doutrinárias aplicáveis ao ICMS. Pressupõe-se que o novo modelo de repartição do ICMS deveria ser regulamentado mediante lei complementar, não se estendendo às microempresas e empresas de pequeno porte, não se permitindo o *bis in idem* nem a bitributação quanto à circulação de mercadoria sujeita à substituição tributária. Sendo possível o aumento de obrigações acessórias, desde que este aumento não inviabilize a prática comercial.

Palavras-Chave: Constitucionalidade; Poder regulamentar; Limitações constitucionais; Convênio; ICMS.

Resumen: Este artículo tiene como finalidad discutir la constitucionalidad de la reglamentación, por medio de acuerdo, de la Enmienda Constitucional nº 87/2015, que introdujo nuevas disposiciones para el comercio interestatal de bienes y de servicios, cambiando significativamente la distribución de los ingresos del impuesto sobre la circulación de los bienes y la prestación de servicios interestatales e intermunicipales de transporte y comunicación, incluso cuando dichas operaciones y las prestaciones se inicien en el extranjero – ICMS entre los Estados y el Distrito Federal. Es un análisis de la constitucionalidad del Convênio ICMS nº 93/2015, firmado en el Consejo Nacional de Política Económica – Confaz, que estableció obligaciones accesorias, amplió la aplicación a las microempresas y a las pequeñas empresas sujetas al régimen de tributación diferenciada, originó dupla tributación em las mercancías sujetas a la sustitución tributaria y cambió el sistema de utilización del credito. Las principales técnicas utilizadas para el desarrollo del trabajo fueron la investigación bibliográfica y documental, con énfasis en la jurisprudencia, en el análisis de los casos, en el contexto histórico y en las definiciones constitucionales, legales y doctrinales aplicables a ICMS. Se supone que el nuevo modelo de división del ICMS debería ser reglamentado por una ley complementaria, no se ampliando su aplicación a micro y pequeñas empresas, no se permitiendo la doble imposición con la circulación de mercancías sujetas a sustitución tributaria y la utilización del crédito ser inmediata. Siendo posible el aumento de las obligaciones accesorias, siempre que el no impida la práctica comercial.

Palabras-Clave: Constitucionalidad; Poder regulamentar; Limitaciones constitucionales; Acuerdo; ICMS.

Introdução

Em abril de 2015, um novo modelo constitucional de repartição do ICMS foi inserido no ordenamento jurídico brasileiro, visando atender aos anseios dos Estados e do Distrito Federal no tocante à circulação de bens e à prestação de serviços destinados a consumidor final (contribuinte ou não do imposto) localizado em outro estado, com o objetivo de melhor dividir entre os entes federados competentes o montante referente à arrecadação do mencionado imposto.

Diante da necessidade de regulamentação do novo regramento constitucional introduzido pela Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015, os Estados e o Distrito Federal firmaram, no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz, o Convênio ICMS nº 93, em 17 de setembro de 2015.

Contudo, em razão de a regulamentação ter sido editada mediante convênio e das matérias nele tratadas, foram propostas as Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 5.464 e 5.469, de iniciativa, respectivamente, do Conselho Federal de Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB) e da Associação Brasileira de Comércio Eletrônico (ABCOMM), objetivando a declaração de inconstitucionalidade.

Assim, tendo como base o contexto histórico sobre a tributação sobre o consumo, as alterações ocorridas ao longo do tempo, a doutrina e a jurisprudência, analisar-se-á a constitucionalidade do convênio em questão quanto à forma, à extensão deste às microempresas e às empresas de pequeno porte, à aplicação do princípio da não cumulatividade do ICMS, à existência de dupla tributação e à possibilidade de criação de obrigações acessórias mediante convênio.

2. Histórico do ICMS

2.1. Origens

No Brasil, a tributação sobre o consumo sofreu diversas mudanças em seu modelo até chegar ao seu perfil atual.

Primeiramente, a Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922, a qual orçava a Receita Geral da República dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1923, foi a que tratou sobre tributação sobre o consumo. Segundo Baleeiro (2015, p. 525), por meio da mencionada lei, a União criou o Imposto sobre Vendas Mercantis.

Em 1934, a Constituição da República, nos termos do seu art. 8º, I, “e”, incluiu as consignações ao antigo Imposto sobre as vendas mercantis, ampliando sua hipótese de incidência. Ademais, coube aos Estados e ao Distrito Federal a competência de sua instituição.

A Emenda Constitucional (EC) nº 18, de 1º de dezembro de 1965, de acordo com Moreira (2012, p.132), resultada de uma grande reforma tributária, criou o Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICM, o qual desde sua origem se apresentou como não cumulativo.

Conforme se verifica do art. 12 da EC nº 18/1965, a alíquota seria uniforme e, quanto à não cumulatividade, caberia a lei complementar dispor sobre o abatimento, em cada operação, do montante cobrado pelo mesmo ou por outro Estado nas operações anteriores.

Posteriormente, a Constituição de 24 de janeiro de 1967 e a Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, mantiveram a sistemática do ICM, explicitando a competência do Senado Federal para definir as alíquotas internas, interestaduais e para exportação.

2.2. Constituição Federal de 1988

A Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988, prevê a competência dos Estados e do Distrito Federal para instituir o ICMS, afirma Baleeiro (2015, p. 527) que este é o anterior ICM acrescido dos

antigos impostos únicos federais sobre energia elétrica, combustíveis e lubrificantes e minerais do País e, também, dos impostos federais sobre transportes de pessoas e cargas que não fossem estritamente municipais e sobre comunicações.

O princípio da não cumulatividade foi mantido pela nova ordem constitucional, o qual, segundo Costa (2014, p. 386-387), é uma manifestação do princípio da capacidade contributiva, porquanto estabelece um sistema de compensação de créditos, “impedindo que o imposto se torne um gravame cada vez mais oneroso nas várias operações de circulação do produto ou mercadoria, ou de prestação de serviço”, ou seja, impede uma tributação com efeito cascata.

Também foi mantida a competência do Senado Federal para estabelecer alíquotas, como se observa do art. 155, § 2º, IV e V, da CF, o qual atribuiu a ele a

definição de alíquotas interestaduais e de exportação para operações e prestações, bem como facultou àquele órgão a fixação de alíquotas mínimas e máximas para as operações internas.

A Carta Magna conferiu à lei complementar um papel importante no âmbito do direito tributário, competindo a ela disciplinar sobre normas gerais, nos termos de seu art. 146, III, bem como definir os contribuintes, dispor sobre substituição tributária e regular a forma como os Estados e o Distrito Federal concedem e/ou revogam isenções, benefícios e incentivos fiscais, conforme se verifica no inciso XII do art. 155 da CF.

A redação original da Carta de 1988 previa, nos termos do art. 155, § 2º, VII, uma repartição de receita diferente da atual vigente, porquanto, nas operações e prestações que destinassem bens e serviços a consumidor final localizados em outro Estado, caberia ao Estado de origem o valor correspondente à alíquota interestadual e ao Estado de destino o valor da diferença entre sua alíquota interna e a interestadual quando o destinatário fosse contribuinte do imposto; e caberia somente ao Estado de origem toda a receita do ICMS quando o destinatário não fosse contribuinte do imposto.

Assim, conforme voto proferido pelo Ministro Relator Joaquim Barbosa na Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.565/Piauí, o modelo constitucional inicialmente previsto de partilha da competência do ICMS restou assim delineado:

- a) Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a consumidor final contribuinte do imposto: o estado de origem aplica a alíquota interestadual, e o estado de destino aplica a diferença entre a alíquota interna e a interestadual. Há, portanto, tributação concomitante, ou “partilha simultânea do tributo”. Quer dizer, ambos os estados cobram o tributo, nas proporções já indicadas;
- b) Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a consumidor final não-contribuinte: apenas o estado de origem cobra o tributo, com a aplicação da alíquota interna;
- c) Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a quem não é consumidor final: apenas o estado de origem cobra o tributo, com a aplicação da alíquota interestadual;
- d) Se a operação envolver combustíveis e lubrificantes, há inversão: a competência para cobrança é do estado de destino da mercadoria, e não do estado de origem.

Este modelo de partilha foi mantido até 2015, quando a foi promulgada a Emenda à Constituição (EC) nº 87, de 16 de abril de 2015, sobre a qual será abordada posteriormente.

2.3. Protocolo ICMS nº 21/2011

Na última década, o comércio eletrônico teve um grande crescimento, que, conforme o 33º Relatório WebShoppers (2016, p. 30), o qual analisa a evolução, as tendências e as estimativas do *e-commerce*, em 2011, faturou R\$ 18,7 bilhões de reais e, no ano de 2015, atingiu o faturamento de R\$ 41,3 bilhões, o que representou um crescimento de 15,3%, em comparação a 2014, quando as vendas alcançaram R\$ 35,8 bilhões de reais.

Diante deste crescimento, alguns Estados se sentiram prejudicados com a não destinação de arrecadação decorrente das novas modalidades comerciais. Alegaram que o modelo de repartição do ICMS inicialmente previsto pela Constituição necessitava ser atualizado, pois já não correspondia a realidade.

Dessa forma, os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima, Rondônia e Sergipe e o Distrito Federal firmaram o Protocolo ICMS nº 21/2011, do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), alegavam que, com o intuito de observar a natureza do ICMS, a Constituição assegurou a repartição tributária “na sua essência às unidades federadas onde ocorre o consumo da mercadoria ou bem”.

O mencionado Protocolo previa a exigência em favor da unidade federada de destino da parcela de ICMS devida à unidade federada de origem, nas operações não presenciais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto.

Cláusula primeira. Acordam as unidades federadas signatárias deste protocolo a exigir, nos termos neles previstos, a favor da unidade federadas de destino da mercadoria ou bem, a parcela do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações – ICMS - devida na operação

interestadual em que o consumidor final adquire mercadoria ou bem de forma não presencial por meio de internet, telemarketing ou showroom.

Em 17 de setembro de 2014, o Supremo Tribunal Federal (STF) declarou a inconstitucionalidade do Protocolo ICMS nº 21/2011 por meio das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 4.628/Distrito Federal e nº 4.713/Distrito Federal, de relatoria do Ministro Luiz Fux.

Dessarte, ficou assentado, no voto do Ministro Relator das mencionadas ADIs, que, apesar da competência dos Estados para instituir o ICMS, a eles não cabem desconsiderar o regramento constitucional deste imposto para fixar novas regras. Ademais,

a correção da engenharia constitucional de repartição de competências tributárias somente pode ocorrer legitimamente mediante manifestação do constituinte reformador, por meio da promulgação de emendas constitucionais, e não pela edição de outras espécies normativas (e.g., Protocolos, Resoluções etc.).

Também, ficou consignado no voto do Ministro Gilmar Mendes, Relator do Recurso Extraordinário nº 680.089/Sergipe, julgado em conjunto com as ADIs citadas, que “uma alteração, nos moldes propostos pelo Protocolo em questão, somente poderia se processar pela via de reforma constitucional”.

2.4. Emenda Constitucional nº 87/2015

Desde 1995, vem se propondo uma reforma tributária, e principalmente modificações no modelo do ICMS, com as justificativas de se evitar ou diminuir a sonegação, de simplificação da tributação ou de melhor adequação da tributação à realidade.

Naquele ano, foi apresentada a Proposta de Emenda à Constituição nº 175, pelo Presidente da República, que, entre outras alterações, previa a extinção do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, substituindo-o por uma alíquota federal que teria como base de cálculo a do ICMS.

Na Exposição de Motivos Interministerial nº 343, de 23 de agosto de 1995, informava-se que não se tratava de uma “federalização do ICMS”, mas sim de um imposto único partilhado entre a União, os Estados e o Distrito Federal.

Nessa remodelação do ICMS, propunha-se a fixação de alíquotas uniformes em todo o território nacional por mercadoria e por serviço, cabendo ao Senado Federal indicar a que Estado e em que proporção seria destinado o produto da arrecadação decorrente da aplicação da alíquota estadual, ou seja, faria o rateio do valor aos Estados de origem e de destino.

Em 2003, a mencionada PEC foi retirada por solicitação do então Presidente da República e apresentada uma nova proposta, a PEC nº 41, objetivando a reforma tributária. Esta PEC mantinha o sistema de alíquotas interestaduais, mas propunha a cobrança na origem do imposto relativo à operação interestadual, com a finalidade de se buscar eficiência.

Na Exposição de Motivos Interministerial nº 84/MF/C.Civil, na qual se justificava a propositura da PEC nº 41, já se sinalizava a possibilidade de alteração do modelo vigente da forma de partilha da arrecadação do ICMS nas operações entre remetentes e destinatários localizados em Estados distintos.

Posteriormente, em 2011, foram propostas três emendas à constituição, quais sejam a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) de nº 56/2011, de autoria do Senador Luiz Henrique; a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 103/2011, de autoria do Senador Delcídio do Amaral; e a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 113/2011, de autoria Senador Lobão Filho.

Nessas três propostas originárias do Senado Federal, o que se pretendia era, basicamente, a alteração do sistema de repartição de receita do ICMS decorrente do comércio interestadual nos casos em que o consumidor final não era contribuinte de direito do ICMS.

Resultante das PECs citadas, a Emenda à Constituição (EC) nº 87, de 16 de abril de 2015, foi promulgada para atender às reclamações dos Estados consumidores, que, por não possuírem muitas fábricas e centros industriais, tiveram

redução na arrecadação de ICMS como o aumento do comércio na modalidade não presencial.

A Emenda à Constituição (EC) nº 87/2015 alterou a redação dos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da CF, para tributar de forma igual as operações e as prestações que destinassem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, independentemente de ser contribuinte ou não do ICMS, cabendo ao Estado onde está localizado o remetente o valor correspondente a alíquota interestadual e ao Estado onde está localizado o destinatário o valor correspondente a diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual.

Inovou no tocante à responsabilidade pelo recolhimento do valor de ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, competindo ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto, e ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto.

Destaca-se, ainda, que, conforme pontuam Correia Neto e Silva (2015), a mencionada EC nº 87/2015 apresentou um problema redacional relacionado ao momento de sua aplicação, visto que o art. 2º previu a aplicação para o ano de 2015 e, contrariando este, o art. 3º previu a produção de efeitos para o ano subsequente, o que ocorreria somente em 2016.

Com o intuito de regulamentar as alterações previstas nesta emenda constitucional, o Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz, formado pelo Ministro da Fazenda e pelos Secretários de Fazenda dos Estados e do Distrito Federal, na sua 247ª reunião extraordinária, realizada em 17 de setembro de 2015, celebrou o Convênio ICMS nº 93.

3. Convênio ICMS nº 93/2015: objeto, contexto e consequências

Em 1º de janeiro de 2016, entrou em vigor as disposições do Convênio ICMS nº 93/2015, que tem por objetivo a padronização 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”.

Diante dessas novas prescrições sobre o ICMS, começou-se a questionar a constitucionalidade do referido convênio.

3.1. Inconstitucionalidade Formal

Conforme imposição da cláusula primeira, este convênio tem por finalidade regulamentar as novas disposições inseridas pela EC nº 87/2015 aos incisos VII e VIII do §2º do art. 155 da CF, devendo ser observadas as disposições nele apresentadas.

Cláusula primeira. As 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.

Paulsen (2013, p. 118-119) classifica os convênios na área tributária em: convênio de cooperação e convênio de subordinação. O primeiro é celebrado entre os entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), possui função administrativa, sendo definido como norma complementar de leis, tratados, convenções internacionais e decretos, de acordo com o art. 100 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

Já o segundo é instrumento regulamentar previsto no art. 155, §2º, XII, “g”, da CF e descrito pela Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, celebrado pelos Estados e pelo Distrito Federal, que discorre sobre concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais em matéria de ICMS.

Apesar de não tratar sobre concessão ou revogação de isenções, incentivos ou benefícios fiscais, o Convênio ICMS nº 93/2015 tenta apresentar-se como um convênio de subordinação, ao regulamentar o novo modelo constitucional referente à repartição da receita do ICMS.

Contudo, alega Carrazza (2012, p. 585-586) que os convênios de que tratam a Lei Complementar nº 24/75 se limitam a dispor sobre “isenções, incentivos ou benefícios, em matéria de ICMS. Não lhes é dado cuidar de outros assuntos, máxime se isso vier em detrimento dos contribuintes”.

O Recurso Extraordinário nº 635.688/Rio Grande do Sul, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, registrou que “os convênios celebrados no âmbito do CONFAZ têm natureza meramente autorizativa, não impositiva”.

O princípio da legalidade, conforme leciona Silva (2010, p. 420), decorre do Estado Democrático de Direito, tendo em vista que esse se subordina à Constituição e se apoia na legalidade democrática, ou seja, toda sua atividade se sujeita ao império da lei, a qual é a “expressão da vontade geral”.

Visando resguardar os direitos individuais fundamentais, o constituinte originário positivou o princípio da legalidade no art. 5º, II, da CF, dispondo, nos exatos termos, que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Assim, depreende-se desse enunciado que somente a lei pode obrigar o particular a fazer ou deixar de fazer alguma coisa.

Em matéria tributária, o princípio da legalidade, do latim *nullum tributum sine lege*, determina que é nulo o tributo sem lei anterior que o estabeleça. Consoante Amaro (2014, p. 133), ele foi consagrado na Magna Carta de 1215 do Rei João Sem Terra, na Inglaterra, em que os barões ingleses impuseram aos governantes a obrigatoriedade de aprovação prévia dos súditos para a cobrança de tributos, expresso em inglês como *no taxation without representation*.

Ao tratar do Sistema Tributário Nacional, a Carta Magna prevê limitações ao poder de tributar, preceituando, em seu art. 150, I, o princípio da legalidade tributária, o qual afirma que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Ribeiro (2008, p. 221), em análise aos fundamentos da legalidade tributária, afirma que a imposição tributária mediante lei tem por finalidade a promoção de segurança jurídica e de justiça e que esta imposição deve ser “baseada no pluralismo político extraído de um parlamento onde estejam presentes representantes de todos os segmentos da sociedade”.

Ao tratar do princípio da legalidade previsto no art. 5º, II, da CF e do poder regulamentar do Estado, Schoueri (2014, p. 196) afirma que

Conferem-se ao poder regulamentar, pois, limites derivados do direito positivo; a regulamentação deve observar os preceitos constitucionais e a legislação em geral, por lhes ser inferior. (...) extrai-se que não cabe ao Poder Executivo limitar, mediante exercício de sua faculdade regulamentar autônoma, o exercício desta ou daquela liberdade. Decorre, em imediato, do texto constitucional que à Administração não compete, por mero ato que lhe seja próprio, 'conceder direitos de qualquer espécie, criar obrigações ou impor vedações aos administrados'.

É em razão do princípio da legalidade, da necessidade de fundamento em lei, que Schoueri (2014, p. 197) afirma que, no exercício do poder regulamentar, os atos do Poder Executivo não tem a faculdade de inovar no ordenamento jurídico.

Ainda, assere que o poder regulamentar encontra sua limitação na própria Carta Magna, apontando o art. 84, IV, o qual dispõe que compete ao Presidente da República "sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução".

Miranda (1967, p.311 *apud* SCHOUERI, 2014, p. 196) leciona no sentido de que "onde se estabelecem, alteram ou extinguem direitos não há regulamentos – há abuso de poder regulamentar, invasão de competência do Poder Legislativo".

Assim, apesar da exigência de lei complementar para dispor sobre normas gerais em matéria tributária, a regulamentação do novo modelo de partilha da arrecadação do ICMS deu-se mediante convênio firmado no âmbito do Confaz.

Segundo Barroso (2016, p. 48), a inobservância das regras de competência ou do procedimento para ingresso do ato normativo no ordenamento jurídico acarreta a inconstitucionalidade formal.

3.2. Aplicação às Microempresas e às Empresas de Pequeno Porte

A Cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015 prevê a aplicação às microempresas e empresas de pequeno porte optantes do Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

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.

Inicialmente, cabe destacar que o STF concedeu medida liminar *ad referendum* do Plenário, para suspender a eficácia da mencionada cláusula até o julgamento final da ADI nº 5.464/Distrito Federal, proposta pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil.

A constitucionalidade daquela cláusula está sendo questionada em virtude do instrumento normativo que a inseriu no ordenamento jurídico, tendo em vista que previu a sujeição das microempresas e das empresas de pequeno porte ao novo modelo de ICMS disciplinado pela EC nº 87/2015.

No que se refere às microempresas e às empresas de pequeno porte, o art. 179 da Lei Maior preceitua que será dispensado um tratamento jurídico diferenciado a elas pelos entes federados, com a simplificação de obrigações, dentre elas as obrigações tributárias, estando tal tratamento incluído no rol dos princípios da ordem econômica, nos termos do art. 170, IX.

Conforme Paulsen (2015, p. 90-91), a redação original da Constituição já continha a simplificação das obrigações tributárias, contudo, a alínea “d” do inciso III do art. 146 da CF, introduzida no texto constitucional por meio da EC nº 42, de 9 de dezembro de 2003, especificou a atribuição à lei complementar da competência para dispor sobre normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente definir o regime de tratamento diferenciado para microempresas e empresas de pequeno porte.

Este tratamento diferenciado, conforme Schoueri (2016, p. 392), relaciona-se com a igualdade vertical, em que se busca o equilíbrio com o favorecimento daqueles que se encontram em situações distintas, até o limite necessário à equiparação.

Acrescenta Ávila (2005, p. 739) que, com base no princípio da igualdade, é possível utilizar-se da razoabilidade para estabelecer diferenciação entre

contribuintes, desde que esta haja uma diferenciação de fato e tenha “fundamento constitucional”. Informa (2005, p.764), ainda, que a EC nº 42/2003 permitiu o tratamento diferenciado, estabelecendo “o critério (porte econômico da empresa)” e “a finalidade a que ele deve servir (desenvolvimento econômico dos setores)”.

Ademais, destaca-se o princípio da unidade da constituição, o qual afirma que, segundo Torres (2006, p. 55), o “intérprete deve buscar sempre a harmonia, a integração e a sintonia entre as normas e os princípios jurídicos”. Mendes e Branco (2014, p. 94) lecionam que o princípio da unidade é a “expressão da racionalidade do legislador constituinte”, de que pressupõe ao aplicador um ordenamento não contraditório, coerente.

A Lei Complementar nº 123/2006, foi a que instituiu o Estatuto Nacional das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte, estabelecendo normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado a elas no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mormente no tocante “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”, a teor do disposto no art. 1º, *caput*, da mencionada lei.

O art. 13, §6º, da supracitada lei complementar determina que cabe ao Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) a competência para disciplinar sobre a forma e as condições em que será atribuída a qualidade de substituta tributária às empresas optantes pelo Simples Nacional e a forma e as condições em que será estabelecido o regime de antecipação do ICMS.

Importante ressaltar que a jurisprudência firmada pelo STF, na ADI nº 4.033/Distrito Federal, de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, é no sentido da constitucionalidade deste regime diferenciado.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em resposta a consultas dos Estados do Paraná e de São Paulo, quanto ao projeto do hoje convertido Convênio ICMS nº 93/2015, por meio do Parecer PGFN/CAT nº 1.226/2015, posicionou-se no

sentido de que a aplicação do mencionado convênio às empresas optantes do regime diferenciado acarretaria aumento da carga tributária.

Afirmou, ainda, que a sistemática prevista no convênio desconsideraria aquela constante na Lei Complementar nº 123/2006, o que não atenderia aos preceitos constitucionais referentes ao tratamento diferenciado e favorecido, tendo em vista que a própria lei define as alíquotas, a base de cálculo e indica o que não está incluso neste regime de tributação unificada.

3.3. Não Cumulatividade

Outro ponto em que se questiona a constitucionalidade, refere-se à aplicação do princípio da não cumulatividade, quando da compensação dos créditos relativos às operações e prestações anteriores prevista na cláusula terceira do convênio em discussão.

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.

Observa-se que a mencionada cláusula restringiu a compensação dos créditos resultante das operações anteriores apenas com o débito correspondente ao imposto devido ao ente federado de origem.

Isto é, caso o crédito do contribuinte com o Estado de origem seja superior ao débito da operação, a diferença resultante da subtração (= crédito – débito) não será utilizada para compensar o débito do contribuinte com o Estado de destino, podendo ser utilizado posteriormente em outras operações com o Estado de origem.

Ressalta-se que, em se tratando de operação interestadual destinada a consumidor final não contribuinte do ICMS, o remetente recolhe o valor referente à alíquota interna ao Estado de origem e a importância referente ao diferencial de alíquota ao Estado de destino.

Ainda, no caso de operação interestadual destinada a consumidor final contribuinte do ICMS, o remetente recolhe o montante referente à alíquota interna ao Estado de origem e o destinatário recolhe o valor referente ao diferencial de alíquota ao Estado de destino, sendo os créditos compensados somente com o ente federado da origem.

A redação da cláusula terceira apresenta um sistema de aproveitamento de crédito de ICMS diferente daquele previsto no art. 155, §2º, I, da Lei Maior, o qual prevê a compensação do que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

Segundo Carrazza (2012, p. 400), o princípio da não cumulatividade garante o aproveitamento dos créditos de ICMS, assegurando a neutralidade e impedindo as distorções na formação de preços de mercadorias e serviços em razão da carga econômica do tributo, bem como preservando a competitividade das empresas.

Dispõe Coêlho (2009, p. 499) que o princípio da não cumulatividade visa a tributação do valor novo, aquele agregado a cada operação, sendo essa sua razão de ser, porquanto impede “a dupla incidência sobre a mesma base de cálculo”, protegendo o contribuinte de fato (consumidor) desse ônus.

Na lição de Baleeiro (2006, p. 457), a Carta Magna inadmite restrição à não cumulatividade, sendo ilimitado o direito ao abatimento dos créditos referente às operações e prestações anteriores.

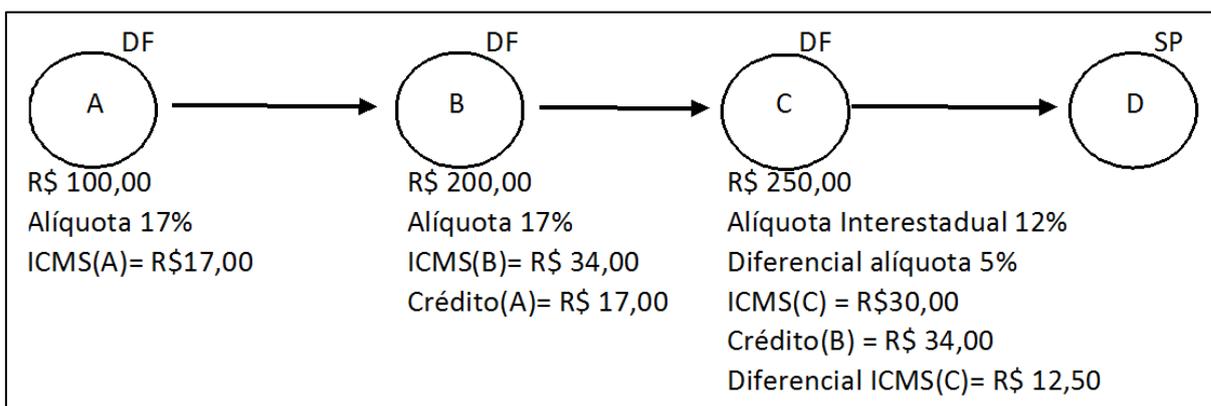
Moreira (2012, p. 142) corrobora afirmando que, salvo nos casos expressos na Constituição, a sistemática de aproveitamento de crédito deve ser obrigatoriamente observada, devendo o direito aos créditos ser preservados em sua totalidade. Ainda alega (2012, p. 135) que, desde as Constituições anteriores, a não cumulatividade se apresentou como norma de eficácia plena, não podendo ser restringida por lei.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no Parecer PGFN/CAT nº 1.226/2015, também se manifestou quanto a esta questão, posicionando-se no

sentido de que o aproveitamento do crédito na origem “pode gerar um acúmulo ao remetente”, tendo em vista que se trata de uma única operação e que não há o aproveitamento imediato do crédito.

Asseverou que a sistemática prevista no Convênio ICMS nº 93/2015 pode gerar um desajuste na repartição da receita, podendo este valor ser menor do que o resultante da aplicação da alíquota interestadual, visto que o crédito é suportado integralmente pelo Estado de origem, sem qualquer dedução quanto ao Estado de origem.

Analisando a figura abaixo, considere que se trata de circulação de mercadoria, sendo “D” consumidor final não contribuinte. Cabe a “C” a obrigação de recolhimento do diferencial de alíquota devido ao Estado de destino, no caso São Paulo. Na hipótese, da operação interestadual entre “C” e “D” (Distrito Federal → São Paulo) decorre a obrigação de principal de R\$ 30,00 (trinta reais) devido ao Estado de origem e de R\$ 12,50 (doze reais e cinquenta centavos) devido ao Estado de destino referente ao diferencial de alíquota da operação, considerando que os fatos geradores ocorreram em um momento em que o Estado de destino ficam com todo o valor resultante da aplicação do diferencial de alíquota.



Verifica-se que o crédito existente das operações anteriores entre “A”, “B” e “C”, ocorridas no Distrito Federal, é no montante de R\$ 34,00 (trinta e quatro reais), superando em R\$ 4,00 (quatro reais) ao devido da operação final seguinte ao Distrito Federal (ente federado de origem).

Assim, nos termos do Convênio ICMS nº 93/2015, este valor de crédito de R\$ 4,00 (quatro reais) somente poderá ser utilizado em operações futuras com o Distrito Federal, não sendo possível a utilização para compensação imediata do débito existente com o Estado de São Paulo, gerando, assim, acúmulo de crédito pelo contribuinte.

3.4. Dupla Tributação

No tocante à dupla tributação, a constitucionalidade do Convênio ICMS nº 93/2015 está sendo contestada tendo em vista que, a exemplo do Estado do Rio de Janeiro, está se cobrando duas vezes, pelo Estado de origem e pelo Estado de destino, o valor referente ao diferencial de alíquota para posterior restituição, inclusive nas operações sujeitas à substituição tributária.

Do disposto no art. 121 do Código Tributário Nacional (CTN), extrai-se que a sujeição passiva da obrigação principal poderá dar-se na condição de: contribuinte, quando há relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador; e responsável, quando, não havendo relação pessoal e direta, a obrigação do pagamento do tributo decorre de disposição legal expressa.

Machado (2014, p. 154-155) destaca a necessidade de existência de uma vinculação do terceiro ao fato gerador da obrigação tributária como condição para a atribuição da responsabilidade.

Amaro (2014, p. 333) identifica duas modalidades de responsabilidade tributária, quais sejam por transferência e por substituição. Sendo a primeira aquela em que a obrigação tributária é transferida ao terceiro após a ocorrência de algum evento. E a segunda, aquela em que a obrigação tributária já surge com seu polo passivo preenchido pelo substituto.

A responsabilidade tributária por substituição, a teor do disposto no art. 128 do CTN, decorre da atribuição expressa por lei “da responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação”,

podendo ser excluída a responsabilidade do contribuinte ou atribuí-la de forma supletiva para o cumprimento total ou parcial da obrigação.

Carrazza (2012, p. 372) subdivide a substituição tributária em: substituição tributária regressiva (ou para trás) e progressiva (ou para frente). Definindo a primeira como sendo aquela em que o recolhimento do tributo se realiza na operação jurídica seguinte, e a segunda como aquela em que há, inicialmente, a cobrança antecipada do tributo para posteriormente ocorrer o fato gerador.

Importante destacar que a Lei Suprema, com base em seu art. 155, §2º, XII, “b”, determina que cabe à lei complementar a competência para dispor sobre substituição tributária.

A jurisprudência consolidada pelo Pretório Excelso, por meio da ADI nº 4.628/Distrito Federal, de relatoria do Ministro Luiz Fux, é no sentido de que a substituição tributária, progressiva e regressiva, deve ser veiculada mediante lei complementar.

Ademais, especificamente no que tange ao diferencial de alíquota decorrente das operações interestaduais, no Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 499.608/Piauí, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, o STF entendeu que o diferencial se trata de uma espécie de substituição tributária, também necessitando de previsão em lei.

Ressalta-se que o art. 6º, *caput*, da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro do 1996, permite a edição de lei estadual para a atribuir a responsabilidade pelo cumprimento de obrigação principal a contribuinte do imposto ou a depositário, assumindo, assim, a condição de substituto tributário.

Sendo possível, inclusive, nos termos do § 1º daquele artigo, a atribuição do recolhimento do valor decorrente do diferencial de alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final contribuinte de ICMS localizado em outro Estado.

Salienta-se que a referência apenas a consumidor final contribuinte deve ao fato de que, à época da edição da Lei Complementar nº 87/1996, somente nesta

hipótese havia a repartição da receita de ICMS decorrente de operações interestaduais.

Importante recordar que as novas diretrizes do ICMS, art. 155, § 2º, VII, da CF, já impõem ao remetente a condição de responsável tributário pelo recolhimento do diferencial de alíquota quando o consumidor final destinatário da mercadoria ou prestação de serviço não for contribuinte do ICMS.

O art. 9º da Lei Complementar nº 87/1996 prevê a possibilidade de os Estados e o Distrito Federal firmarem acordos com o intuito de adotarem o regime de substituição tributária para as operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços interestaduais.

Segundo informações constantes no Sítio da Secretaria de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro, quando o contribuinte está localizado em outra unidade federada e destina àquele Estado mercadorias ou serviços sujeitos à substituição tributária progressiva,

Ainda que se trate de mercadoria cujo imposto já tenha sido retido por substituição tributária, a operação será normalmente tributada, sendo devido, ao Estado do Rio de Janeiro, o imposto relativo ao diferencial de alíquota, e ao estado de origem, o valor relativo ao percentual provisório.

Quanto ao imposto retido, o contribuinte deverá adotar os procedimentos para ressarcimento previstos no Estado de origem.

Isto é, o Estado de origem, utilizando-se da técnica de substituição tributária progressiva, recolhe todo o imposto devido na cadeia de circulação de mercadoria ou prestação de serviço, o que inclui o importe resultante da aplicação do diferencial de alíquota devido ao Estado de destino (no caso, o Rio de Janeiro), e posteriormente o Estado de destino também impõe a cobrança do mesmo diferencial de alíquota já arrecadado na origem, para, em momento seguinte, o sujeito passivo solicitar o ressarcimento ao Estado de origem.

E, quando o contribuinte está localizado no Estado do Rio de Janeiro e destina a outra unidade federada mercadorias ou serviços sujeitos à substituição tributária progressiva,

Ainda que se trate de mercadoria cujo imposto já tenha sido retido por substituição tributária, a operação interestadual será normalmente tributada, sendo devido, ao estado de destino, o imposto relativo ao diferencial de alíquota, e ao Estado do Rio de Janeiro, o valor relativo ao percentual provisório. Quanto ao imposto retido, o contribuinte deverá adotar os procedimentos para ressarcimento previstos no art. 20 do Livro II do RICMS/00.

Em outras palavras, o Estado de origem (na hipótese, o Rio de Janeiro) arrecada todo valor de ICMS decorrente da circulação de mercadoria ou prestação de serviço, inclusive o montante referente à aplicação do diferencial de alíquota devido ao Estado de destino, e posteriormente o Estado de destino também exige o valor referente ao diferencial de alíquota para, em momento seguinte, o sujeito passivo solicitar o ressarcimento ao Estado do Rio de Janeiro.

Assim, observa-se que os sujeitos passivos nessas operações sujeitas à substituição tributária estão sofrendo dupla tributação, mediante *bis in idem* ou bitributação.

Conforme Melo (2010, p.150-152), as duas formas se assemelham na medida em que se referem a uma dupla exigência de tributo, contudo, se distinguem quanto à sujeição ativa, que, na bitributação, a exação é realizada por dois entes federados distintos e, no, *bis in idem*, a exação é realizada duas vezes pelo mesmo ente.

O *bis in idem* ocorre quando, havendo acordo para substituição entre os Estados, em que há a delegação da capacidade ativa do Estado de destino para o de origem, este recolhe o valor referente a toda a cadeia e, na operação interestadual, aquele ainda cobra a alíquota diferencial, mesmo estando extinto o crédito tributário referente a ele.

A bitributação ocorre quando, havendo não acordo para substituição entre os Estados, o Estado de origem recolhe o valor referente a toda a cadeia, mesmo sem a capacidade ativa para recolher o diferencial de alíquota, e, na operação interestadual, o Estado de destino cobra a alíquota diferencial.

Frisa-se a importância de identificar o sujeito ativo da relação jurídico-tributária, principalmente informando-se sobre a existência de acordo de delegação

da capacidade tributária ativa, para requerer a restituição ao ente federado que cobrou indevidamente o diferencial de alíquota.

No caso do Estado do Rio de Janeiro, de acordo com o art. 20 do Livro II do seu Regulamento do ICMS, o ressarcimento ocorre mediante a emissão de nota fiscal específica para esse fim, que, após visada pela autoridade competente, garante ao sujeito passivo o direito a dedução do valor nos futuros recolhimentos realizados ao Estado. Ou seja, a restituição dá-se na forma de crédito.

A substituição tributária, no caso acima, inicialmente impõe um ônus dobrado - temporário - quanto ao valor do diferencial de alíquota, que, mesmo após a extinção do crédito tributária, é cobrado novamente, para posterior restituição, configurando aparente empréstimo ao ente estatal.

3.5. Obrigação Acessória

O art. 113, *caput*, do CTN subdivide obrigação tributária em: principal e acessória.

A obrigação principal, de acordo com o §1º daquele artigo, surge com a ocorrência do fato gerador, o qual “tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente”. Ou seja, segundo Machado (2014, p. 126) tem “sempre conteúdo patrimonial”.

Sendo seu fato gerador a situação prevista em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, conforme o art. 114 do CTN.

Já a obrigação acessória, a teor do disposto no art. 113, §2º, do CTN, é aquela que “decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”. Na lição de Ferraz Júnior (2005, p. 264), tratam-se de determinações de fazer e não fazer prescritas em lei, com o intuito de auxiliar a fiscalização ou a arrecadação.

Sendo seu fato gerador “qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”, como exposto no art. 115 do CTN.

Entende Machado (2014, p. 127) que as obrigações acessórias, no direito tributário, diferentemente do direito privado, existem “independentemente das obrigações principais” e têm por finalidade possibilitar o adimplemento dessas.

Em relação as obrigações acessórias, questiona-se a possibilidade de criação dessas obrigações mediante convênio.

O Convênio ICMS nº 93/2015, mediante as cláusulas terceira-A, quarta, quinta e oitava impõe algumas obrigações acessórias, dentre elas: a utilização de Nota Fiscal Eletrônica – NFe; o recolhimento mediante Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNRE ou outro documento de arrecadação; inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS na unidade federada de destino; etc.

Cláusula terceira-A As operações de que trata este convênio devem ser acobertadas por Nota Fiscal Eletrônica - NFe, modelo 55, a qual deve conter as informações previstas no Ajuste SINIEF 07/05, de 30 de setembro de 2005.

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.

§ 1º O documento de arrecadação deve mencionar o número do respectivo documento fiscal e acompanhar o trânsito do bem ou a prestação do serviço.

§ 2º O recolhimento do imposto de que trata o inciso II do § 5º da cláusula segunda deve ser feito em documento de arrecadação ou GNRE distintos.

§ 3º As unidades federadas de destino do bem ou do serviço podem, na forma de sua legislação, disponibilizar aplicativo que calcule o imposto a que se refere a alínea “c” dos incisos I e II da cláusula segunda, devendo o imposto ser recolhido no prazo previsto no § 2º da cláusula quinta.

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.

§ 5º Na hipótese prevista no § 4º o contribuinte deve recolher o imposto previsto na alínea “c” dos incisos I e II da cláusula segunda no prazo previsto no respectivo convênio ou protocolo que dispõe sobre a substituição tributária.

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.

Brigagão (2015) informa que o referido convênio trouxe um aumento de obrigações acessórias, o que, por consequência, onera significativamente os custos da atividade empresarial, aumentando ainda a burocracia.

Segundo Baleeiro (2015, p. 1088), as obrigações principais ou acessórias sempre serão *obligatio ex lege*, sempre decorrendo de lei e somente dela, em razão do princípio da legalidade e do art. 146, III, “b”, da Carta Magna, o qual determina à lei complementar versar sobre normas gerais em matéria de legislação tributária e obrigações.

Machado (2014, p. 126), em sentido oposto, afirma que a obrigação acessória é instituída pela legislação tributária prevista no art. 96 do CTN, que abarca “

as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

O art. 100. do CTN define as normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, quais sejam:

- I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
- II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;
- III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
- IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Harada (2016, p. 645) alega que a criação das obrigações tributárias acessórias não se restringe a lei em sentido estrito, sendo ampla, compreendendo toda a definição de legislação tributária prevista no art. 96 do CTN.

Ferraz Júnior (2005, p. 270-272) analisa a imposição da obrigação acessória sob três requisitos da razoabilidade: necessidade, adequação e proporcionalidade. Sendo a necessidade definida por aquele dever administrativo (obrigação acessória) indispensável ao cumprimento da obrigação principal. A adequação resulta da análise “do poder-dever de fiscalizar e do dever de prestar as informações que conduzem ao cumprimento da obrigação principal”. E, por fim, a proporcionalidade decorre da proibição do excesso, estando limitada à prestação suficiente para alcançar os fins desejados.

3.6. Consequências Alusivas

O Convênio ICMS nº 93/2015 trouxe grande insegurança jurídica aos contribuintes que direta ou indiretamente estão sujeitos ao ICMS.

De acordo com a Agência de Notícias do Sebrae (2016), as alterações trazidas pelo Confaz às regras de recolhimento do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS gera o “fechamento de uma empresa por minuto no Brasil”.

Outro reflexo desta mudança foi a não realização de vendas para consumidores localizados fora da unidade federada da onde está situada a empresa vendedora ou, conforme com Brigagão (2015), a realização com preços diferenciados de acordo com a alíquota do Estado de destino.

Segundo Ibelli (2016), as mudanças advindas provocaram problemas para adequação às novas regras, com grande aumento dos custos de manutenção das empresas e da burocracia.

Uma significativa alteração é a inclusão das microempresas e das empresas de pequeno porte a este novo regramento, provocando um efetivo aumento da carga tributária a estas empresas.

Importante ressaltar a importância dessas empresas que, segundo o sítio da Secretaria Especial da Micro e Pequena Empresa, órgão vinculado à Presidência da República, “representam 99% dos estabelecimentos privados não agrícolas e contribuem com mais de 50% dos empregos formais do país”.

Ademais, o mencionado convênio gera o acúmulo de crédito na medida em que impede o aproveitamento imediato dos créditos resultantes das operações anteriores da cadeia de circulação ou prestação e em que cobra, para posterior ressarcimento, em duplicidade o valor referente ao diferencial de alíquota, imobilizando capital dos sujeitos passivos.

4. Afinal, é constitucional o Convênio ICMS nº 93/2015?

A regulamentação das disposições trazidas pela EC nº 87/2015 deu-se mediante o Convênio ICMS nº 93/2015 firmado pelo Ministro da Fazenda e pelos Secretários de Fazenda dos Estados e do Distrito Federal, no âmbito do Confaz.

O mencionado convênio foi celebrado em razão da ausência de lei complementar dispendo sobre normas gerais em matéria tributária quanto às novas disposições relativas ao comércio interestadual de bens e serviços.

Contudo, ficou consignado que o próprio texto constitucional impõe restrições ao poder regulamentar, a exemplo de seu art. 84, IV, em que limita a competência para a expedição de decretos e regulamentos à fiel execução da lei.

Restou claro que a regulamentação da EC nº 87/2015 mediante convênio não é a via adequada, sendo necessária a edição de lei complementar para tal fim, nos termos do art. 146, III, da Carta Magna.

Diante de todo o exposto, tendo em vista a inobservância do regramento constitucional do art. 146, III, quanto à necessidade de lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria tributária, o Convênio ICMS nº 93/2015 apresenta vício de inconstitucionalidade formal.

Quanto à constitucionalidade da cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015, a qual determina a aplicação deste convênio às microempresas e empresas de pequeno porte, apresenta-se em desconformidade com o texto constitucional, que exige a edição de lei complementar para tratar sobre o tratamento diferenciado e favorecido reservado àquelas empresas.

Assim, a cláusula nona viola os preceitos dos arts. 146, III, “d”, 170, IX, e 179 da CF, tendo em vista que há reserva à lei complementar para dispor sobre o regime diferenciado e simplificado às mencionadas empresas e que o regime previsto visa incentivar e estimular as microempresas e empresas de pequeno porte por meio de simplificação de obrigações, entre elas, as tributárias.

A extensão do mencionado convênio às microempresas e empresas de pequeno porte configura efetivo aumento da carga tributária inserido por via diversa da prevista no texto constitucional, contrariando o teor do princípio da Legalidade, limitação ao poder de tributar, conforme art. 150, I, da CF, que veda a exigência ou o aumento de tributo sem a edição de lei que assim o estabeleça.

Em razão do princípio unidade da constituição, quando da interpretação da EC nº 87/2015 e dos arts. 146, III, “d”, 170, IX, e 179 da CF, há que se verificar que estes dispositivos não se anulam, aliás, convivem harmonicamente, tendo em vista que abordam situações distintas.

Dessa forma, em razão do descumprimento dos referidos dispositivos constitucionais, no que tange às microempresas e empresas de pequeno porte, a

cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015 também apresenta vício de constitucionalidade.

A questão, no tocante à não cumulatividade, refere-se à limitação imposta pela cláusula terceira do Convênio ICMS nº 93/2015 quanto ao aproveitamento de crédito das operações anteriores.

A mencionada cláusula restringe a utilização de eventual crédito apenas com o Estado de origem, impedindo que a compensação seja realizada com o débito existente com o Estado de destino. Isto é, impede a compensação imediata, dentro da mesma cadeia de circulação do bem ou prestação do serviço, gerando acúmulo de crédito do sujeito passivo com o Estado de origem, para utilização em operação futuras com este.

Porém, a própria Constituição já destaca que, no art. 155, § 2º, I, independentemente de o valor ter sido cobrado pelo mesmo Estado ou por outro ou pelo Distrito Federal, a compensação deve ser efetuada com o que foi devido em cada operação relativa a circulação de mercadoria ou de prestação de serviço.

Não há que se falar em desajuste na repartição do crédito decorrente das operações interestaduais, porquanto, como se observa do exemplo citado no item 3.3 deste artigo, o valor total pago aos Estado de origem e destino será o mesmo resultante da aplicação direta da alíquota interestadual e do diferencial de alíquota.

Dessa forma, por prever limitação de compensação imediata, na mesma cadeia de circulação bem ou prestação de serviço, diversamente do preceituado pelo princípio da não cumulatividade, a cláusula terceira é inconstitucional por violação do art. 155, § 2º, I, da CF.

No tocante à dupla tributação, verifica-se a sua ocorrência quando da utilização da técnica da substituição tributária progressiva, estando o Estado do Rio de Janeiro efetuando a cobrança do diferencial de alíquota tanto ao ocupar a posição de Estado de origem como ao ocupar a posição de Estado de destino.

Nas operações interestaduais, a partir da EC nº 87/2015, o Estado de origem somente pode exigir a cobrança do diferencial de alíquota quando houver delegação

da capacidade tributária ativa em seu favor pelo Estado de destino. Havendo essa delegação ao Estado de origem, o Estado de destino deve abster-se de exigir tal parcela, tendo em vista que assim ocorre a extinção do crédito.

Ademais, quando não houver essa delegação, o Estado de origem não pode exigir a cobrança do diferencial de alíquota, mesmo para posterior crédito, em razão de aquele não estar no polo ativo da relação jurídico-tributária, impedindo a dupla exação.

Esta tributação em duplicidade obriga o sujeito passivo da relação tributária a suportar uma carga tributária, mesmo que temporária, maior do que a constituição e a lei efetivamente determinam, exigindo dela uma disponibilidade financeira superior a sua capacidade contributiva legalmente prevista, inclusive com crédito tributário já extinto.

Há que se ressaltar que a utilização da técnica da substituição tributária não é e nem pode ser meio para impor uma dupla tributação, configurando aparente empréstimo, mesmo que com posterior ressarcimento. Esta dupla imposição onera demasiadamente os sujeitos passivos tributários.

Dessarte, a dupla incidência também é inconstitucional.

Em relação às obrigações acessórias, da análise dos art. 96 e 100 do CTN, a utilização de convênio para criar aquelas obrigações é constitucional. Contudo, há que se destacar que as imposições dessas obrigações devem respeitar a razoabilidade, devendo ser a conduta exigida adequada, necessária e proporcional para o cumprimento da obrigação principal.

Referências

Agência de Notícias do Sebrae, Novo ICMS gera fechamento de uma empresa por minuto. 2016. Disponível em: <<http://revistapegn.globo.com/Dia-a-dia/noticia/2016/01/novo-icms-gera-fechamento-de-uma-empresa-por-minuto.html>> Acesso em: 4 de julho de 2016.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ÁVILA, Humberto. O princípio da isonomia em matéria tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira, (Coordenador). **Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005. p. 734-764.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 7ª ed., revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**. 7ª ed., revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2016.

BRASIL. Conselho Federal de Política Fazendária. **Convênio ICMS nº 93/2015**. Dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizada em outra unidade federada. Diário Oficial da União. Brasília, 2015. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093_15> Acesso em: 30 de julho de 2016.

_____. _____ . **Protocolo ICMS nº 21/2011**. Estabelece disciplina relacionada à exigência do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadoria ou bem a consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial no estabelecimento remetente. Diário Oficial da União. Brasília, 2011. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2011/pt021_11> Acesso em: 30 de julho de 2016.

_____. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934**. Diário Oficial da União. Rio de Janeiro, 1934. Disponível em: <

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm>. Acesso em: 14 julho 2016.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 24 de janeiro de 1967.** Diário Oficial da União. Brasília, 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm>. Acesso em: 14 julho 2016.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988.** Diário Oficial da União. Brasília, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 14 julho 2016.

_____. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil (1946). Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965.** Reforma do Sistema Tributário. Diário Oficial da União. Brasília, 1965. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em: 14 julho 2016.

_____. **Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969.** Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. Diário Oficial da União. Brasília, 1969. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm>. Acesso em: 14 julho 2016.

_____. **Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003.** Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Diário Oficial da União. Brasília, 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm#art1>. Acesso em: 13 novembro 2016.

_____. **Emenda à Constituição nº 87, de 16 de abril de 2015.** Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal e inclui o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para tratar da sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte

interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado. Diário Oficial da União. Brasília, 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc87.htm#art1> Acesso em: 30 de julho de 2017.

_____. **Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro do 1975.** Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Diário Oficial da União. Brasília, 1975. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm> Acesso em: 30 de julho de 2016.

_____. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro do 1996.** Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Diário Oficial da União. Brasília, 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm> Acesso em: 30 de julho de 2016.

_____. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro do 2006.** Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1o de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Diário Oficial da União. Brasília, 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm> Acesso em: 13 de novembro de 2016.

_____. **Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922.** Diário Oficial da União. Rio de Janeiro, 1923. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1901-1929/L4625.htm>. Acesso em: 13 julho 2016.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União. Brasília, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 13 julho 2016.

_____. Presidência da República. **Proposta de Emenda à Constituição nº 41, de 2003.** Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=129816&filenome=PEC+41/2003>. Acesso em: 30 de setembro de 2016.

_____. _____ **Proposta de Emenda à Constituição nº 175, de 1995.** Disponível em: <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD18AGO1995.pdf#page=33>>. Acesso em: 30 de setembro de 2016.

_____. _____ Secretaria Especial da Micro e Pequena Empresa. Acesso a mercados. Disponível em: <<http://www.smpe.gov.br/assuntos/acesso-a-mercados>> Acesso em: 12 de janeiro de 2017.

_____. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Parecer PGFN/CAT nº 1.226, de 3 de setembro de 2015.** Ato preparatório, nos termos do art. 7º, § 3º da Lei nº 12.527, de 18.11.2011 c/c art. 20, *caput*, do Decreto nº 7.754, de 16.5.2012. Acesso restrito até a edição do ato normativo. Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz). Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. Emenda Constitucional nº 87/2015. Operações que destinam bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outra unidade federada. Proposta de Convênio ICMS 66/2015. Extensão aos remetentes optantes do *Simples Nacional*. Princípio da especialidade da norma constitucional e interpretação segundo a ponderação de princípios constitucionais (Constituição, artigos 146, III, *d*, 179 e 170, IX). Incidência da Lei Complementar nº 123, de 14.12.2006. Disciplina do *regime de compensação* do imposto. Lei complementar nº 87, de 13.9.1996. Apreciação à luz da reserva material de lei complementar.

Disponível em: <
[http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=512485327#45%20-%20Documentos%20comprobat%F3rios%20\(4512/2016\)%20-%20Documentos%20comprobat%F3rios](http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=512485327#45%20-%20Documentos%20comprobat%F3rios%20(4512/2016)%20-%20Documentos%20comprobat%F3rios)>. Acesso em: 30 de janeiro de 2017.

_____. Senado Federal. **Proposta de Emenda à Constituição nº 56, de 2011.**
Disponível em: <<http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/100780>>. Acesso em: 30 de setembro de 2016.

_____. _____. **Proposta de Emenda à Constituição nº 103, de 2011.**
Disponível em: <<http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/102933>>. Acesso em: 30 de setembro de 2016.

_____. _____. **Proposta de Emenda à Constituição nº 113, de 2011.**
Disponível em: <<http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/103349>>. Acesso em: 30 de setembro de 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.033/Distrito Federal.** Requerente: Confederação Nacional do Comércio – CNC. Requerido: Presidente da República e Congresso Nacional. Interessados: Federação do Comércio do Estado de São Paulo - FECOMERCIO/SP, Federação do Comércio do Distrito Federal - FERCOMERCIO/DF, Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado da Bahia – FECOMERCIO/BA, Federação do Comércio do Estado do Rio de Janeiro - FECOMERCIO/RJ, Federação do Comércio, Bens e Serviços do Estado de Mato Grosso – FECOMERCIO/MT, Federação do Comércio do Estado do Pernambuco - FECOMERCIO/PE, Federação do Comércio do Estado de Santa Catarina, Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado de Roraima – FECOMERCIO/RR, Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado de Rondônia – FECOMERCIO/RO e Federação do Comércio do Estado de Goiás - FECOMERCIO/GO. Relator: Ministro Joaquim Barbosa, Brasília, DJe n. 024, divulgado em 4/2/2011, publicado em 7/2/2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618678>> Acesso em: 31 de julho de 2016.

_____. _____. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.628/Distrito Federal.** Requerente: Confederação Nacional do Comércio, Bens e Turismo – CNC. Interessados: Estado do Acre, Estado de Alagoas, Estado do Amapá, Estado da Bahia, Estado do Ceará, Distrito Federal, Estado do Espírito Santo, Estado de Goiás, Estado do Maranhão, Estado do Mato Grosso, Estado do Mato Grosso do Sul, Estado do Pará, Estado da Paraíba, Estado do Pernambuco, Estado do Piauí, Estado do Rio Grande do Norte, Estado de Roraima, Estado de Rondônia, Estado de Sergipe e Estado de São Paulo. Amicus Curiae: Associação Brasileira da Indústria Elétrica e Eletrônica – ABINEE, Associação Brasileira da Indústria de Máquinas e Equipamentos – ABIMAQ, Câmara Brasileira de Diagnóstico Laboratorial – CBDL, Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado de São Paulo – FECOMERCIO/SP, Sindicato dos Locadores de Equipamentos, Máquinas e Ferramentas de Pernambuco - SINDILEQ/PE e Federação das Associações Comerciais do Estado de São Paulo – FACESP. Relator: Ministro Luiz Fux, Brasília, DJe n. 230, divulgado em 24/11/2014, publicado em 24/11/2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7310046>> Acesso em: 31 de julho de 2016.

_____. _____. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.713/Distrito Federal.** Requerente: Confederação Nacional da Indústria. Interessados: Estado do Acre, Estado de Alagoas, Estado do Amapá, Estado da Bahia, Estado do Ceará, Distrito Federal, Estado do Espírito Santo, Estado de Goiás, Estado do Maranhão, Estado do Mato Grosso, Estado do Pará, Estado da Paraíba, Estado do Pernambuco, Estado do Piauí, Estado do Rio Grande do Norte, Estado de Rondônia, Estado de Roraima, Estado de Sergipe e Estado de São Paulo. Amicus Curiae: Associação Brasileira da Indústria de Artigos e Equipamentos Médicos, Odontológicos, Hospitalares e de Laboratório - ABIMO. Relator: Ministro Luiz Fux, Brasília, DJe n. 230, divulgado em 24/11/2014, publicado em 24/11/2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7309921>> Acesso em: 31 de julho de 2016.

_____. _____. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.464/Distrito Federal.** Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil - CFOAB. Interessados: Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. Amicus Curiae: Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE, Federação das Indústrias do Estado de São Paulo – FIESP, Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado de São Paulo - FECOMERCIO/SP, Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas no Estado de São Paulo - SESCON-SP, Confederação Nacional da Indústria – CNI, Estado de Alagoas, Distrito Federal, Estado do Espírito Santo, Estado de Goiás, Estado do Maranhão, Estado do Mato Grosso, Estado do Pará, Estado da Paraíba, Estado do Pernambuco, Estado do Piauí, Estado do Rio Grande do Norte, Estado de Rondônia, Estado de Minas Gerais, Estado de Sergipe, Estado do Rio de Janeiro, Estado do Paraná, Estado de Santa Catarina, Estado de São Paulo, Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo e Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado do Rio de Janeiro - FECOMÉRCIO-RJ. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4918380>> Acesso em: 31 de julho de 2016.

_____. _____. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.469/Distrito Federal.** Requerente: Associação Brasileira de Comércio Eletrônico - ABCOMM. Interessados: Presidente do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. Amicus Curiae: Federação das Indústrias do Estado de São Paulo – FIESP, Colégio Nacional de Procuradores-Gerais dos Estados e do Distrito Federal – CNPGEDF, Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado de São Paulo - FECOMERCIO/SP, Associação Comercial de São Paulo – ACSP e Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado do Paraná - FECOMERCIO/PR. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4922493>> Acesso em: 31 de julho de 2016.

_____. _____. **Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.565/Piauí.** Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – CFOAB. Requeridos: Governador do Estado do Piauí e Assembleia Legislativa do Estado do Piauí. Relator: Ministro Joaquim Barbosa, Brasília, DJe n. 121, divulgado em 24/4/2011, publicado em 27/6/2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1263902>> Acesso em: 31 de julho de 2016.

_____. _____. **Recurso Extraordinário nº 499.608/Piauí.** Recorrente: Estado do Piauí. Recorrido: Marisa lojas S/A. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski, Brasília, DJe n. 157, divulgado em 16/8/2011, publicado em 17/8/2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?id=625951>> Acesso em: 12 de janeiro de 2017.

_____. _____. **Recurso Extraordinário nº 635.688/Rio Grande do Sul.** Recorrente: Santa Lúcia S/A. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Amicus Curiae: União, Associação Brasileira de Supermercados (ABRAS), Sindicato do Indústria do Mate do Rio Grande do Sul, Associação Brasileira da Indústria da Alimentação (ABIA), Estado de São Paulo e Associação Brasileira das Indústrias de Óleos Vegetais – ABIOVE. Relator: Ministro Gilmar Mendes, Brasília, DJe n. 030, divulgado em 12/2/2015, publicado em 13/2/2015. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7778126>> Acesso em: 31 de julho de 2016.

_____. _____. **Recurso Extraordinário nº 680.089/Sergipe.** Recorrente: Estado de Sergipe. Recorrido: B2W – Companhia Global do Varejo. Amicus Curiae: Estado de São Paulo. Relator: Ministro Gilmar Mendes, Brasília, DJe n. 237, divulgado em 2/12/2014, publicado em 3/12/2014. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?idDocumento=7393448>> Acesso em: 12 de janeiro de 2017.

BRIGAGÃO, Gustavo. Diferencial de alíquota de ICMS traz novas controvérsias. Revista Consultor Jurídico, 16 de dez. de 2015. Disponível em: <

<http://www.conjur.com.br/2015-dez-16/consultor-tributario-diferencial-aliquota-icms-traz-novas-controversias>> Acesso em: 4 de janeiro de 2017.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

CORREIA NETO, Celso de Barros; SILVA, Jean Paolo Simei e. Falha redacional dificulta a aplicação da Emenda Constitucional 87. JOTA, 28 de julho de 2015. Disponível em: <<https://jota.info/artigos/falha-redacional-dificulta-a-aplicacao-da-emenda-constitucional-87-28072015>> Acesso em: 6 de março de 2017.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional**. 4ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Saraiva, 2014.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do estado. In: TÔRRES, Heleno Taveira, (Coordenador). **Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005. p. 264-280.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeira e tributário**. 25ª ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Editora Atlas, 2016.

IBELLI, Renato Carbonari. Empresas sofrem para atender novas regras do ICMS. Diário do Comércio, São Paulo, 10 de fev. de 2016. Disponível em: <http://www.dcomercio.com.br/categoria/leis_e_tributos/empresas_sofrem_para_atender_as_novas_regras_do_icms> Acesso em: 4 de julho de 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 35ª ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 9ª ed. São Paulo: Dialética, 2010.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 9ª ed. revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2014.

MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 2ª ed., revista e atualizada. São Paulo: Noeses, 2012.

OLIVEIRA, Júlio de Maria. **Internet e competência tributária**. São Paulo: Dialética, 2001.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 5ª ed., revista, atualizada e ampliada. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

_____. **Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 17ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Fundamento da legalidade tributária. **Revista da Informação Legislativa**, Brasília, a. 45, n. 170, p. 215-222, jan/mar 2008.

RIO DE JANEIRO. EC 87: contribuintes localizados em outro estado. Disponível em: <http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jspx?_afLoop=693130442773000&datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC294383&_adf.ctrl-state=zv5pxxn6h_9> Acesso em: 22 de julho de 2016.

_____. EC 87: contribuintes localizados no estado do Rio de Janeiro. Disponível em: <http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jspx?_afLoop=693251105530000&datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC294384&_adf.ctrl-state=zv5pxxn6h_37> Acesso em: 22 de julho de 2016.

_____. **Regulamento do ICMS**. Disponível em: <http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/menu_structure/legislacao/legislacao-estadual-navigation/coluna2/RegulamentoDoICMS?_afLoop=2446376634756067&datasourc

e=UCMServer%23dDocName%3AWCC300844&_adf.ctrl-state=62dwtj71h_106>

Acesso em: 30 de janeiro de 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. A legalidade e o poder regulamentar do Estado: atos da Administração como condição para aplicação da lei tributária. In: PARISI, Fernanda Drummond; TÔRRES, Heleno Taveira; MELO, José Eduardo Soares de (Coordenadores). **Estudos de direito tributário em homenagem ao professor Roque Antonio Carrazza**. São Paulo: Malheiros, 2014, 1v, p. 191-218.

_____. **Direito tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 33ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 4ª ed., revista e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

WEBSHOPPERS, 33º Relatório. Disponível para download em: <http://img.ebit.com.br/webshoppers/pdf/33_webshoppers.pdf> Acesso em: 15 de julho de 2016.