

FACULDADE NOVOS HORIZONTES

Michael Roger dos Santos de Almeida



**O ICMS E AS TRANSAÇÕES INTERESTADUAIS  
UMA VISÃO CRÍTICA DA EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015**

Belo Horizonte

2016

**Michael Roger dos Santos de Almeida**

**O ICMS E AS TRANSAÇÕES INTERESTADUAIS: UMA VISÃO  
CRÍTICA DA EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015**

Artigo Científico apresentado ao curso de Direito da Faculdade Novos Horizontes, como requisito parcial para o título de bacharel em Direito.

Orientador: Mestre Felipe Mitre

Belo Horizonte  
2016

## RESUMO

O presente artigo tem como finalidade principal a melhor compreensão e entendimento da legislação tributária que entrou em vigência no ano de 2016 com o advento da emenda constitucional 87/2015, no qual começou a ter seus efeitos no ano de 2016, emenda essa que veio regulamentar a distribuição de impostos entre os estados nas circulações de mercadorias e prestação de serviços de transporte interurbanos e telecomunicações, conhecido como ICMS, discorrerá sobre a origem e finalidade do ICMS, como o Confaz atua e participa na regulamentação e fiscalização nas relações interestaduais e sobre os impactos da emenda constitucional 87/2015 nos Estados de origem e de destino.

**Palavra-Chave:** Constitucional. Tributário. ICMS. Emenda Constitucional. Operações Interestaduais.

## ABSTRACT

This article has the purpose of better understanding and understanding of tax law that came into force in 2016, with the advent of constitutional amendment 87/2015, which began have yours effects in the year 2016, this amendment that came regulate the distribution of taxes among the states in the circulation of goods and provision of long-distance transport services and telecommunications, known as ICMS, will talk about the origin and purpose of the ICMS, as Confaz acts and participates in the regulation and supervision in interstate relations and the constitutional amendment 87/2015 impacts on countries of origin and destination.

**Keyword:** Constitucional. Tributario. ICMS. Constitutional amendment. Interstates operations.

## 1 INTRODUÇÃO

O ICMS, é um imposto criado pela Constituição Federal de 1988, obtendo-se a finalidade de tributação sobre circulação de mercadorias e serviços, é desde sua criação, por ser um imposto que surge da evolução de outros impostos que eram outrora vigentes, o ICMS é hoje responsável por aproximadamente 80% (oitenta por cento) da arrecadação dos Estados Brasileiros.

O ICMS por se tratar de parte significativa da receita dos estados, sempre foi motivo de “guerra fiscal”, uma vez que, sempre houve divergência entre os Estados membros quanto a melhor forma de se obter receitas maiores pelos Estados através deste imposto.

Para tentar diminuir as divergências que ocorriam entres os entes federativos quanto a distribuição deste imposto, o ICMS, criou-se um órgão com a finalidade de regular e diminuir as desigualdades quanto a forma de distribuição do ICMS denominado Conselho Nacional de Política Fazendária.

Porém não sendo suficiente o Confaz para sanar as divergências quanto ao recolhimento do diferencial de alíquotas do ICMS pelos Estados, criou-se a Emenda Constitucional 87/2015 que será fonte de estudo desse artigo. A Emenda

Constitucional veio regular quanto a forma de distribuição do DIFAL (diferencial de alíquotas), quanto a forma de recolhimento do ICMS entre os Estados.

Será analisado neste artigo a Emenda Constitucional 87 de 2016, por se tratar de uma legislação recente e que veio com a responsabilidade de solucionar conflitos existentes quanto ao recolhimento do diferencial de alíquotas entre as relações interestaduais do ICMS, verificará neste artigo a forma de recolhimento do imposto do ICMS entre os Estados, pontuaram-se também quanto ao impacto que resultará ao Estado de destino e ao Estado remetente, bem como a maneira de cobrança entre consumidores finais e intermediários.

Analisará brevemente quanto a origem do ICMS, sua criação, finalidade, e formas de distribuição aos Estados membros, analisará também sua importância na economia.

Sendo assim a crítica se constrói é quanto as modificações introduzidas pela Emenda Constitucional nº 87, destacando-se sobre a repartição de receitas do ICMS pelos Estados nas transações interestaduais de consumidores finais não recolhedores de imposto.

## **2 DOS FUNDAMENTOS DO ICMS**

Sabe-se que o Estado é pessoa jurídica Pública responsável por regulamentar, fiscalizar, organizar e estruturar as várias cadeias sociais de uma sociedade, o que gera custo, uma vez que esse grande complexo de atividades demanda uma quantia exorbitante financeira.

Neste entendimento surgem então os chamados tributos, valores pagos pelas diversas camadas sociais para a manutenção da engrenagem pública, engrenagem essa que através de impostos, baseando-se nos meios legais permitidos em lei, promove as melhorias no Estado.

Dentre os vários tributos existentes, destaca-se o ICMS, imposto sobre circulação de bens e serviços, de transporte interestadual e intermunicipal e comunicação.

A Constituição da República de 1988 em seu artigo 155 deu legitimidade e competência aos Estados membros e ao Distrito Federal, para legislar e arrecadar o imposto devido ao ICMS.

Dentro dos princípios que norteiam o ICMS podemos citar dois: o princípio da não cumulatividade do imposto e o da seletividade. O princípio da não cumulatividade, protege a não tributação dúbica, ou seja, proíbe que a tributação seja devida duas vezes pelo mesmo fato gerador, como prevê o artigo 19 da Lei Complementar de 87 de 1996, conhecida como Lei Kandir:

Art.19 O imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.( Lei Complementar 87 de 1996) (BRASIL, 1988)

Já o princípio da seletividade, é o princípio que tem funcionalidade observando a incidência de maior imposto em produtos de menor essencialidade, e menor incidência de tributo a produtos de maior essencialidade, esse princípio deve ser observado em conjunto com outros princípios, entre eles o da dignidade da pessoa humana e o da isonomia, também pode ocorrer através de convênios interestaduais.

O do princípio da seletividade permite diferenças de alíquotas, a depender de classes essenciais dos produtos, ou seja, aos produtos de caráter essenciais menor tributação como diz Alexandre:

[...] os bens consumidos principalmente pelas pessoas de maior capacidade contributiva, desonerando os bens essenciais, consumidos por pessoas integrantes de todas as classes sociais (ALEXANDRE, 2015, p. 618).

Sobre a natureza jurídica do tributo podemos dizer que será oriunda do fato gerador desse tributo, assim sendo a obrigação do tributo surge com a ocorrência do fato que gera esse tributo, chamado de fato gerador.

O fato gerador esta previsto no artigo 4º do Código Tributário Nacional a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação.

Os tributos como o ICMS são previstos no Código Tributário Nacional regulado pela Emenda Constitucional 18 de 1965, e para cada tributo existe um fato gerador, sobre os fatos geradores o CTN prevê dois tipos de obrigações oriundas do fato gerador, principal e acessória:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária (BRASIL, 1988).

Para Amilcar de Araújo (2013) o nascimento da obrigação jurídica esta no conjunto de fatos ou no estado de fato que o legislador vincula para o nascimento da obrigação jurídica de tributos.

Nos artigos 114, 115 e 116 da respectiva lei, traz de forma detalhada as situações que se aplica, ou seja, definindo atual natureza deriva o fato gerador principal e acessória:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável (BRASIL, 2016).

Ao descumprir uma obrigação seja acessória, seja principal, o agente fica sujeito a sanção na qual, parte da natureza do tributo que tem a força de coerção prevista em lei, sobre atos contra sua determinação.

Yoshiaki Ichihara aplica esse entendimento explanando da seguinte maneira:

[...] o descumprir de uma obrigação acessória (fazer quando não deveria, ou deixar de fazer quando estava obrigado) será objeto de aplicação da multa, e o pagar da multa, que consiste em levar dinheiro aos cofres públicos, converte-se em obrigação principal (YOSHIKY, 2002, p. 243).

O imposto do ICMS incide sobre vários serviços como prevê a Constituição da República de 1988:

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

- I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
- 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;
- III - propriedade de veículos automotores (BRASIL, 1988).

Já a base de cálculo é também prevista no Artigo 155 da Constituição da República em seu inciso XII que cabe aplicação através de lei complementar:

- i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço (BRASIL, 1988.).

Dentre as leis destaca-se a Lei Complementar nº87 de 1996, conhecida também como Lei Kandir, que traz na sua redação a descrição:

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 (BRASIL, 1988.).

A Lei Kandir discrimina na sua redação o que se considera fato gerador para Estados e Distrito Federal no artigo 12 da referida lei:

- Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:
- I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;
  - II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;
  - III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;
  - IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;
  - V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;
  - VI - do ato final do transporte iniciado no exterior;
  - VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
  - VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:
    - a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

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

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

X - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior; pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados;

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

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

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

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

§ 3º Na hipótese de entrega de mercadoria ou bem importados do exterior antes do desembaraço aduaneiro, considera-se ocorrido o fato gerador neste momento, devendo a autoridade responsável, salvo disposição em contrário, exigir a comprovação do pagamento do imposto (BRASIL, 1988).

Quanto à base de cálculo do imposto a Lei Kandir prevê em seu artigo 13:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

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

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

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

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

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

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

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

b) imposto de importação;

c) imposto sobre produtos industrializados;

d) imposto sobre operações de câmbio; e

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

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

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

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

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

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

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

II - o valor correspondente a:

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

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

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

§ 3º No caso do inciso IX, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.

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

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

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

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

§ 5º Nas operações e prestações interestaduais entre estabelecimentos de contribuintes diferentes, caso haja reajuste do valor depois da remessa ou da prestação, a diferença fica sujeita ao imposto no estabelecimento do remetente ou do prestador (BRASIL, 1988).

Para o objeto do presente artigo percebe-se que as leis referentes a forma de regularização de imposto no comércio e circulação de serviços (ICMS), como a Lei Kandir, Constituição da República de 1988, buscam trazer equilíbrio a forma de distribuição.

A distribuição do ICMS se dá de acordo com a Constituição da República de 1988 da seguinte maneira no artigo 157 inciso IV:

IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal (BRASIL, 1988).

Também percebe-se a forma de distribuição prevista na Lei Complementar 63 de 11/01/90. Na lei complementar 63/1990 de maneira simplificada prevê:

Art. 2º 50% (cinquenta por cento) do produto da arrecadação do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores licenciados no território de cada Município serão imediatamente creditados a este, através do próprio documento de arrecadação, no montante em que esta estiver sendo realizada.

Art. 3º 25% (vinte e cinco por cento) do produto da arrecadação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação

de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação serão creditados, pelos Estados, aos respectivos Municípios, conforme os seguintes critérios:

I - 3/4 (três quartos), no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II - até 1/4 (um quarto), de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos territórios, lei federal (BRASIL, 1988).

Para se fazer a cobrança, é determinado um valor tendo como referencia um percentual ou valor fixo sobre o serviço ou mercadoria, que chama-se de alíquota. Para Laudio Camargo Fabretti a alíquota é:

[...] o percentual indicado pelo legislador que será aplicado a Base de Cálculo do fato gerador, determinado o montante do tributo a ser recolhido. Ou seja, é o percentual definido em lei, que aplicada sobre a base de cálculos, determina o montante do tributo a ser pago (BRASIL, 1988).

A diferença da alíquota de um Estado para os outros chama-se de diferencial de alíquotas, é o imposto do ICMS que é recolhido, quando nas relações interestaduais, ou seja, entre dois Estados, ocorre uma diferença entre a alíquota do Estado destinatário com o Estado de origem, denominado também como a diferença entre a alíquota estadual e a alíquota interestadual.

Essa diferença é recolhida a título de imposto para beneficiar o Estado recolhedor. A Constituição Federal previa essa arrecadação onde tinha como regra antes da Emenda constitucional 87/2015 a seguinte redação:

Artigo 155 da Constituição da Republica:

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

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

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

B) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele (BRASIL, 1988)."

Sendo assim, a Constituição da República previa que nos casos de consumidor final contribuinte de imposto, o DIFAL era recolhido pelo Estado destinatário, ou seja, o Estado para onde se destinava o serviço ou produto.

Na hipótese da alínea b do artigo 155 da Constituição Federal de 1988, a arrecadação da alíquota nos casos de consumidor final que não era recolhedor de imposto, o estado de origem fazia esse recolhimento.

Para dar prosseguimento, é necessário fazer entender-se como essa forma de arrecadação influenciava nos Estados de destino, para tanto destacaremos dois grupos que chamar-se-á de Estados produtores e Estados consumidores a título exemplificativo.

Aos estados produtores, no que tangia a compra de consumidores finais não recolhedores de impostos, eram de grande valia, uma vez que a Constituição nos incisos VII e VIII do parágrafo II do artigo 155 da CR/88 previa o recolhimento do DIFAL, nestes casos aos Estados de origem, melhorando sua arrecadação. Assim sendo, além de fomentar a economia dos Estados de origem, recolhia-se o imposto do ICMS duas vezes, o interno e o interestadual, DIFAL.

Aos Estados destinatários, nos mesmos moldes citados acima, se fazia maléfico quanto a sua economia, uma vez que, não fomentava a economia local e nem os Estados se beneficiavam do recolhimento do diferencial de alíquota do imposto interestadual.

Vale-se agora ressaltar que diante de tal desequilíbrio, necessita-se de um órgão federal que possa sanar eventuais problemas, e como já dito anteriormente na introdução do artigo que a chamada “guerra fiscal” já é algo antigo na economia brasileira, assim faremos uma pausa para esclarecer o surgimento de órgão de extrema importância para o estudo aqui mencionado.

Em 1975 onde ainda não existia o ICMS e sim o ICM (imposto sobre comércio e serviço), originou-se um conselho responsável para regulamentar e sanar tais conflitos entre os Estados, chamado de Conselho Nacional de Fazenda.

O Conselho Nacional de Política Fazendária, é um órgão deliberativo, no qual tem sua constituição por secretários de Fazenda, Finanças, Receita e ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal. Além de participarem a procuradoria Geral da Fazenda Nacional, a Secretaria do Tesouro Nacional do país, A Receita Federal, e também o presidente do Copete/ICMS junto do secretário executivo do Conselho Nacional de Política Fazendária.

O principal papel do Conselho Nacional de Política Fazendária é a elaboração de políticas com a finalidade de harmonizar procedimentos e as normas inerentes aos exercícios de competência de tributos dos Estados e o Distrito Federal.

Com a participação de Secretarias de Fazendas dos Estados e também do Distrito Federal, mantém uma comissão técnica permanente que fazem reuniões constantemente, na qual se origina convênios, tratados, revogação ou concessão de benefícios fiscais do ICMS, fixação de políticas públicas internas e externas, etc... bem como também protocolos.

Dito isto e retornando ao raciocínio anterior, os Estados consumidores prejudicados com a forma de arrecadação DIFAL, recorreram ao Conselho Nacional de Política Fazendária para buscar uma isonomia quanto a melhor forma de distribuição do imposto entre as transações de comércio e serviço interestadual pois como já exposto os Estados consumidores se viam muito prejudicado com a atual forma de distribuição do imposto do ICMS.

Para tentar sanar a guerra derivada ao recolhimento diferencial do imposto interno e interestadual, o Conselho Nacional de Políticas Fazendárias ( CONFAZ ), originou o protocolo 21/2011.

O protocolo 21/2011 do Conselho Nacional de Política Fazendária trouxe uma nova forma de distribuição como demonstra em seu texto:

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

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

Cláusula segunda Nas operações interestaduais entre as unidades federadas signatárias deste protocolo o estabelecimento remetente, na condição de substituto tributário, será responsável pela retenção e

recolhimento do ICMS, em favor da unidade federada de destino, relativo à parcela de que trata a cláusula primeira.

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

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

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

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

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

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

I - não signatária deste protocolo;

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

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

Cláusula sexta Fica facultada à unidade federada signatária estabelecer, em sua respectiva legislação, prazos diferenciados para o início de aplicabilidade deste protocolo, relativamente ao tipo de destinatário: pessoa física, pessoa jurídica e órgãos da Administração Pública Direta e Indireta, inclusive suas autarquias e fundações (BRASIL, 1988).

Assim esclarecido alguns quesitos de extrema relevância para a compreensão do estudo quanto ao ICMS, pode-se agora analisar como a emenda constitucional 87 trouxe profunda modificação a distribuição do ICMS, e isso começa a partir do protocolo firmado pelo CONFAZ, o protocolo 21 de 2011, protocolo esse que tentou diminuir a chamada “guerra fiscal”.

Ao analisar o protocolo 21 do Confaz, percebe-se que veio para tentar diminuir o impacto que estava se fazendo nas economias dos Estados Consumidores, referente as compras feitas mediante aos meios de telecomunicações, seja internet, telemarketing e ou showroom.

Os Estados de origem tinham o direito ao recolhimento do DIFAL, assim sendo, nas compras feitas pelos meios de telecomunicações, de consumidores finais que não recolham impostos, os Estados de origem recolham a diferença do imposto relativo a diferença de ICMS entre os Estados.

Com a explosão de comercialização, devido a internet, a economia comercial provinda desse meio de compras passou a ser um importante meio de arrecadação, que trouxe impactos aos Estados em suas economias.

Para diminuir esse impacto nas receitas dos Estados consumidores, o CONFAZ criou junto aos Estados signatários, o protocolo 21/2011. E teve como Estados signatários:

Os Estados de Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima, Rondônia e Sergipe e o Distrito Federal, neste ato representados pelos Secretários de Fazenda, Finanças, Receita ou Tributação e Gerente de Receita, reunidos na cidade do Rio de Janeiro, no dia 1º de abril de 2011, fundamentados no disposto nos arts. 102 e 199 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e no art. 9º da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (BRASIL, 1988).

O objetivo do protocolo 21 foi fazer com que as compras feitas de maneira não presencial fossem devidas a diferença de alíquotas ao Estado de destino e não ao de origem, como previa a Constituição Federal de 1988 antes da Emenda Constitucional 87/2015.

Não só obstante disto, o protocolo previa a incidência do imposto aos Estados que não eram signatário também.

O protocolo foi aprovado, mas como forma de retaliação pelos estados de origem e os não signatários, foram enviados ao STF várias ações de inconstitucionalidade ( ADINs ), dentre elas destaca-se a ADI 4628:

Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a Presidência do Senhor Ministro Ricardo Lewandowski, na conformidade da ata de julgamentos e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos e nos termos do voto do Relator, em julgar procedente a ação, e, por maioria de votos, em modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade a partir da concessão da medida liminar, ressalvadas as ações em curso, vencido o Ministro Marco Aurélio, que não modulava.

Brasília, 17 de setembro de 2014.

Ministro LUIZ FUX

Relator

Documento assinado digitalmente

Supremo Tribunal Federal

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 De 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. (WW.STF.JUS.BR).

Além da ADI 4713 e a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4628 que foi publicada no DJE de 20/02/2014, foi julgada e deferida, fazendo-se inconstitucional o protocolo 21/2011, suspendendo sua eficácia.

As alegações dentre várias, o ministro Luiz Fux destacou a existência de inconstitucionalidade material, alegando que o protocolo faz de certa maneira uma autotutela das receitas do imposto, além de destacar que ao frisar que a distribuição da receita fosse destinada também ao Estado de destino, traz na sua matéria incompetência para legislar por não ter previsão legal, além do exposto se valia a clássica bitributação, na onde existe cobrança do mesmo tributo de dois Estados tendo o mesmo fato gerador, além de ir a contra mão da Constituição Federal, uma vez que o paragrafo segundo do artigo 155, diz claramente que sobre consumidores finais não contribuintes de imposto era devido o recolhimento aos Estados de origem e não de destino.

Dito isto, dentro da problemática existente quanto ao fim do protocolo 21 e as divergências entre os Estados quanto a forma de arrecadação do ICMS, referente as transações comerciais não presenciais de consumidores finais, não contribuintes de imposto, os Estados procuraram de alguma maneira buscar uma solução.

Se por um lado Protocolo nº 21 se mostrou inconstitucional, por outro lado surgiu-se a ideia da Emenda Constitucional 87, que veio justamente fazer legítima a arrecadação por parte dos estados destinatários, nas relações de consumo à distância de consumidores finais não contribuintes.

A Emenda Constitucional foi publicada em 17 de abril de 2015, tendo como *vacatio* o espaço de tempo na qual produziria seus efeitos a partir de janeiro de 2016. O efeito da emenda constitucional veio para de alguma maneira por fim a “guerra fiscal”, e estabelecer agora uma regra quanto a repartição do DIFAL nas relações comerciais a distancia.

A primeira novidade da Emenda Constitucional número 87/2015, foi revogar da Constituição Federal o parágrafo 2º do artigo 155, que fazia distinção entre o recolhimento a depender se o consumidor final fosse ou não recolhedor do imposto.

Com a Emenda Constitucional, não importa mais se o consumidor final é ou não recolhedor de imposto, o Estado destinatário sempre será o beneficiário do imposto referente ao DIFAL, diferença de alíquota entre os Estados. Na íntegra a redação é redigida da seguinte maneira pelo planalto:

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. As Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, nos termos do § 3º do art. 60 da Constituição Federal, promulgam a seguinte Emenda ao texto constitucional:

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

"Art. 155

(...)

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

a) (revogada);

b) (revogada) (BRASIL, 1988).

Quanto à responsabilidade do recolhimento entendeu-se que quando o consumidor for contribuinte, este fará o recolhimento ao estado de destino, quando o consumidor não for contribuinte, então quem fará o recolhimento é o estabelecimento do Estado remetente, vejamos a redação do artigo 155 inciso VIII da constituição:

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 (BRASIL, 1988).

Sendo assim dentro do que a emenda regulou, os Estados chamados consumidores, em sua grande maioria os estados do norte e nordeste, não ficarão mais tão prejudicados pela arrecadação referente a diferença de alíquota entre os Estados, porém a distribuição desta arrecadação não será de forma de forma tão brusca, a legislação prevê uma forma paulatina de distribuição.

A forma de distribuição será fracionada aos Estados, ou seja, nos primeiros anos tanto o Estado de origem quanto o Estado de destino partilharão desse imposto. Isso ocorrerá para que os Estados de origem não sofram de maneira agravante a ruptura do imposto, como já dito supra citado anteriormente, o comércio a distância como da internet cresceu de maneira surpreendente, sendo hoje um grande meio de arrecadação por parte dos Estados.

A segunda novidade foi o acréscimo aos atos das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), que acresceu o artigo 99, a distribuição se deu da seguinte maneira:

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

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

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

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

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

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

V - a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino (BRASIL, 1988).

Desta forma até 2019 aos estados destinatários será devido o recolhimento dos impostos de ICMS, de operações feitas entre os estados por consumidores sendo finais sendo contribuintes ou não de imposto. O que antes pela antiga redação da Constituição Federal de 1988 era passível apenas aos Estados de origem, aos consumidores finais não recolhedores de imposto.

Sendo assim o objeto central do trabalho foi analisar o fato gerador oriundo da circulação de mercadoria e serviços nas relações interestaduais

### **3 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Com o advento da Emenda Constitucional 87/2015 não há de se negar que contribuiu de alguma maneira com o fim das discussões referentes a quem eram devido o recolhimento do DIFAL. Pois o problema girava em torno de quem de fato era o direito de arrecadação do DIFAL, ou seja, na repartição do recolhimento de imposto nas relações interestaduais da diferença de ICMS nas relações interestaduais,

Os Estados de destino, que são a maioria ficavam extremamente prejudicados, pois a minoria mais desenvolvida, os Estados produtores, ou seja de origem, tinham o maior recolhimento do ICMS e também do diferencial desse ICMS nas relações interestaduais de consumidores finais.

As solução que se propôs com a distribuição da Emenda Constitucional 87 será com certeza mais isonômica entre os Entes Federativos, porém far-se-á aqui duas críticas a Emenda Constitucional 87.

A primeira crítica se diz quanto a forma que foi criada, prevendo um prejuízo aos Estados de origem suprimindo um direito constitucional, ou seja, mudou-se a forma de distribuição da alíquota que antes era devida aos Estados de origem e repassaram aos Estados de destino.

Assim sendo a Emenda Constitucional 87 estará prejudicando uns Estados para favorecer outros, será que não poderia se encontrar um equilíbrio em favorecer os Estados consumidores mas sem retirar todo o imposto dos Estados produtores como a Emenda constitucional fez, trazendo uma distribuição mais equilibrada do imposto?

A segunda crítica é que, além dessa mudança constitucional em detrimento dos Estados de origem, os produtores, vale salientar o quanto ficou mais oneroso e mais caro o produto final desses Estados, uma vez que não tendo mais a arrecadação do diferencial de alíquotas das relações interestaduais de consumidores finais não contribuintes, terão que de alguma maneira repor o déficit financeiro prejudicando em massa de maneira onerosa, as cadeias produtivas dessas empresas produtoras.

Para tal reposição da perda de recursos, normalmente como é de costume comercial, os valores sempre são repassados ao consumidor, neste caso ao consumidor final, que é normalmente o trabalhador, a pessoa civil comum, ou seja, alguém vai sair prejudicado, e olhando por esse ângulo ao se repassar esses valores ao produto, o consumidor final poderá ser o prejudicado, pois a Emenda Constitucional em nada previu um paliativo a esse aumento de custos dos Estados produtores, a crítica que se constrói é porque a Emenda se omitiu ou não previu esse tipo de consequência?

Aqui se tratou de uma mudança para favorecer uma maioria em prol da minoria, mas não pode esquecer que tanto as majorias quanto as minorias devem ter seus direitos respeitados pela Constituição de seu país, e se as majorias dos Estados saíram ganhando com a Emenda Constitucional 87, a maioria dos consumidores finais que não recolhem imposto, em compras através dos meios eletrônicos e telecomunicações, possivelmente serão os próximos prejudicados.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário esquematizado**. 9. Ed. rev. atual e ampliada. Rio de Janeiro: Forense. São Paulo: Método, 2015.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. Forense, Rio de Janeiro, 2010.

BRASIL, **Ação Direta De Inconstitucionalidade 4.628 Distrito Federal**, Plenário 17 de Setembro de 2014, Relator: Ministro Luiz Fux, Brasília, 17 de setembro de 2014  
Disponível em: <<https://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp?>> sob número de identificação 6913602. Acesso em: 04 de Outubro de 2016.

BRASIL, **Ato das Disposições Constitucionais Transitórias**. Senado Federal, Atividade Legislativa. EMC-087 de 16/04/2015. Disponível em: <[http://www.senado.gov.br/atividade/const/con1988/ADC1988\\_16.04.2015/art\\_99\\_.asp](http://www.senado.gov.br/atividade/const/con1988/ADC1988_16.04.2015/art_99_.asp)> Acesso em: 04 de Outubro de 2016.

BRASIL, **Código tributário Nacional**, Brasília, DF: Congresso Nacional, 25 de Outubro de 1966.

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

BRASIL, **Emenda Constitucional Nº 87**. Brasília, em 16 de abril de 2015.

BRASIL, **LEI COMPLEMENTAR Nº 87**. Brasília, 13 de setembro de 1996

BRASIL, **PROTOCOLO ICMS 21, DE 1º DE ABRIL DE 2011**. Publicado no DOU de 7 de abril de 2011.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**, 6ª ed Forense, Rio de Janeiro 1994.

COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na lei complementar**. Resenha Tributária, São Paulo, 1978.

COSTA, Eliud José Pinto. **ICMS Mercantil**. Quartier Latin, São Paulo, 2008.

DOWER, Fabio Cunha. **O "novo" ICMS nas operações entre Estados após a Emenda Constitucional nº 87/2015 (EC 87015): Impactos tributários**. Publicado em 23/07/2015, Disponível em: <<http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/6vdc/o-novo-icms-nas-operacoes-entre-estados-apos-a-emenda-constitucional-n-872015-ec-87015-impactos-tributarios-fabio-cunha-dower>> Acesso em: 04 de Outubro de 2016.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 9.ed. Atlas, São Paulo: 2005.

FABRETTI, Láudio Camargo, Dilene Ramos. **Direito Tributário para Cursos de Administração e Ciências Contábeis**. 3.ed. Atlas, São Paulo: 2004.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **O fato gerador da obrigação tributária**. 7ª ed. Noeses, São Paulo: 2013.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário. Atualizado de acordo com as Emendas Constitucionais**. 11ª ed. Atlas, São Paulo: 2002.

OLIVEIRA, Caio Vitor Andrade Gabina. **Imposto sobre a circulação de mercadorias e prestação de serviços (ICMS)**. Juz navigandi. Publicado em 09/2016. Disponível em <<https://jus.com.br/artigos/51807/imposto-sobre-a-circulacao-de-mercadorias-e-prestacao-de-servicos-icms>> Acesso em: 04 de Outubro de 2016.